



Universidad de San Andrés

Departamento de Derecho

Trabajo de Graduación de la carrera de Abogacía

El Impuesto de Sellos en el Comercio Electrónico

Autor: Pedro Enrique Cressall

Legajo: 23075

Mentor: Fernando M. Vaquero

Buenos Aires, noviembre de 2016

ÍNDICE

Introducción.....	3
Capítulo 1: Impuesto de sellos	
a. ¿Qué es el impuesto de sellos?.....	5
b. La Ley N° 23.548 de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales.....	6
c. Lo relevante es el instrumento.....	9
Capítulo 2: Sobre la relación del Derecho Privado con la materia	
a. La aplicación del Derecho Privado en esta cuestión	11
b. El instrumento en el Código Civil y Comercial de la Nación	12
Capítulo 3: Sobre los Contratos Digitales	
a. ¿Qué es el Contrato Digital?	16
b. Firma Digital y Firma Electrónica	20
c. Conclusiones sobre cuándo el Contrato Digital es instrumento en los Términos de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos a los fines del impuesto de sellos.....	24
Capítulo 4: Sobre cómo se grava el comercio electrónico en Argentina y cómo debería gravarse	
a. Ciudad Autónoma de Buenos Aires	26
b. Salta	27
c. Formosa, Jujuy y Misiones	28
d. Corrientes y Santa Fe	29
e. Santiago del Estero, Río Negro y Neuquén	30
f. Santa Cruz, Tierra del Fuego y La Pampa	30
g. Catamarca.....	31
h. La Rioja, Buenos Aires, Chaco, Córdoba, Entre Ríos, Chubut, Mendoza, Tucumán, San Luis y San Juan	32
Conclusión	32

Introducción

Con el advenimiento de las “TIC” (el conjunto de herramientas de infraestructura que colectan, almacenan, procesa y transmiten información utilizando servidores, terminales y redes¹) se ha generalizado la utilización del comercio electrónico, es decir, la contratación o el intercambio de bienes o servicios acordado a través de la utilización de medios electrónicos. La contratación celebrada por medios electrónicos produce una disminución de los costos de transacción, en todos sus aspectos, además de ayudar a los co-contratantes a superar las barreras del tiempo y del espacio de una manera aún más eficiente que la contratación por correspondencia epistolar o telegráfica². Como suele suceder en todos los aspectos, la proliferación de las nuevas formas de hacer negocios que la tecnología ha impulsado llevó a que el mundo del Derecho deba repensar sus propias formas, de manera que estas se adecúen a la aplicación de la realidad. La manera de hacer negocios, llamada “negocios brick”³, se complementó con los negocios realizados a través de medios electrónicos, que Balbo llama “negocios click”⁴. La primera lleva su nombre por realizarse en lugares físicos (*brick* se traduce del inglés como “ladrillo”). En algunos casos, incluso, la nueva forma de hacer negocios, a través de medios electrónicos, concentró la totalidad de algunas operaciones. De allí que algunos autores afirman que estamos ante un nuevo fenómeno tributario, que se podría considerar como la “*new age* fiscal”⁵. En lo atinente al comercio electrónico, existen varias posturas que el Derecho podría tomar: en primer lugar, se podría optar por no gravar el comercio electrónico, ya que, conforme sostienen algunos teóricos y políticos de, por ejemplo, los Estados Unidos de América, sería inconveniente por razones prácticas, tecnológicas y de política legislativa⁶. Otra postura, tomada principalmente por las distintas administraciones tributarias, sostiene la necesidad de gravar las transacciones comerciales ya que, de lo contrario, verían

¹ Balbo, Elvira H. “Tributación Local y Economía Digital. Los Efectos de las innovaciones tecnológicas en la Tributación Local”. Práctica Integral Buenos Aires (PIBA) Errepar, Septiembre 2015.

² Scotti, Luciana Beatriz, “De los contratos celebrados por medios electrónicos, a la luz del Código Civil de Vélez Sarsfield y del Nuevo Código Civil y Comercial de la Nación” (Errepar: Diciembre 2014).

³ Balbo, Elvira H. “Tributación Local y Economía Digital. Los Efectos de las innovaciones tecnológicas en la Tributación Local”. Práctica Integral Buenos Aires (PIBA) Errepar, Septiembre 2015.

⁴ Ídem.

⁵ Heinnekens, L, “New Age International Taxation in the Digital Economy of the Global Societe” según Rubén Asorey en “Tributación de los negocios efectuados por medios electrónicos” (LL: Buenos Aires, 2005).

⁶ Aboud, Antonio Ariel, Cristian Fernando Scoponi y José Luis Severin, “Impuesto de sellos y documentos digitales: aproximación y alternativa armonizadora” en II Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal – Asociación Argentina de Estudios Fiscales, p.3.

significativamente disminuidas sus recaudaciones impositivas⁷. En este último sector, el que propugna la gravabilidad del comercio electrónico, existen también diferentes posturas. La dos más relevantes son: por un lado, quienes postulan que ante el novedoso fenómeno del comercio electrónico, lo más conveniente es crear nuevos tributos específicos, como el *click tax*, es decir, impuesto al *click*, el *bit tax*, o impuesto al contenido informático⁸; y, por el otro lado, quienes sostienen que lo más conveniente es mantener las cosas como están en materia tributaria, es decir, aplicar a la nueva realidad las regulaciones existentes, y procurar que las nuevas formas de comerciar se ajusten a lo que ya se ha legislado. Como bien afirman Aboud, Scoponi y Severin, en nuestro país se puede advertir que se ha decidido por esta última postura, es decir, gravar las operaciones electrónicas, y hacerlo utilizando la legislación que ya existía, con algunas pequeñas modificaciones (por ejemplo, el Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires, como se verá en el Capítulo 4). En materia de impuesto de sellos, el camino por el cual se ha optado, presenta severas complicaciones ya que se trata de un impuesto con ciertas particularidades específicas, como puede ser la existencia de una Ley Convenio a la cual se han adherido las provincias que indica las pautas para que proceda el gravamen.

Este trabajo pretende investigar y exponer la legislación actual, tanto federal como local, para analizar si la legislación argentina en materia tributaria y, específicamente, en materia de impuesto de sellos, presenta un marco acorde a lo requerido por la nueva realidad comercial. Cuando se habla de marco acorde se quiere decir que se ajuste a los principios constitucionales y legales, pero también que se ajuste a la realidad comercial, que sus institutos puedan ser puestos en práctica o, mejor aún, que sus institutos sean resultado del estudio de la práctica comercial. La complejidad de un trabajo de este estilo reside en la multiplicidad de disciplinas que se deben abarcar, lo que puede complicar la estructuración del trabajo para una comprensión suficiente. Se ha decidido separar el trabajo en cuatro capítulos, pero el orden de aparición de cada uno de ellos difícilmente signifique el orden en el cual deba ser analizado cada uno, ya que, por ejemplo, es necesaria una buena comprensión de los institutos del Derecho Privado para comprender profundamente los institutos de la Ley de Coparticipación, y viceversa.

⁷ Aboud, Antonio Ariel, Cristian Fernando Scoponi y José Luis Severin, “Impuesto de sellos y documentos digitales: aproximación y alternativa armonizadora” en II Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal – Asociación Argentina de Estudios Fiscales, p.3.

⁸ Aboud, Antonio Ariel, Cristian Fernando Scoponi y José Luis Severin, “Impuesto de sellos y documentos digitales: aproximación y alternativa armonizadora” en II Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal – Asociación Argentina de Estudios Fiscales, p.3

Con el objetivo de acotar la investigación y el trabajo de manera que sea útil a los fines prácticos, se ha decidido no analizar a qué jurisdicción le corresponde gravar el comercio electrónico interjurisdiccional. Esta discusión quedará pendiente para un próximo trabajo.

Capítulo 1: Impuesto de sellos

a) ¿Qué es el impuesto de sellos?

Algunos autores afirman que el origen de este gravamen se remonta al año 1624, en Holanda, donde se comenzó a aplicar un gravamen sobre los contratos y documentos, recaudado mediante la utilización de un papel sellado. El fundamento del impuesto se encuentra en la presunción –no siempre correcta ni demostrada- de que los diferentes actos del tráfico jurídico exteriorizan una capacidad económica que debe ser alcanzada por la imposición⁹. Jarach critica la existencia del impuesto y señala que esta explicación es una simple racionalización *a posteriori* de institutos que carecen de caracteres bien definidos en comparación con otros hechos imposables, como pueden ser los que gravan la renta o el patrimonio¹⁰. Lo cierto es que habiendo comenzado a regir en España en el año 1636, el primer impuesto de este tipo en el actual territorio de la República Argentina fue establecido por Real Ordenanza del 28/12/1638 y sus principales características se mantuvieron vigentes durante todo el período colonial y se extendieron a los años iniciales post independencia, en la ley 5/12/1821 que estableció el impuesto de sellos en la Provincia de Buenos Aires¹¹. Es el gravamen más antiguo que ha mantenido ininterrumpidamente su vigencia en el territorio nacional y aunque experimentó retrocesos en los años '90, ha vuelto a regir con total intensidad¹².

Parte de la doctrina duda sobre si el objeto del gravamen es la alteración de la situación jurídica o bien el tráfico jurídico que origina la alteración de la situación jurídica¹³. Como bien explica Vicente O. Díaz, la opción correcta es la segunda citada, tal como ha sido recogido por el

⁹ Frohlich, Juan Ricardo, *Contratos y Títulos Valores en el Código Civil y Comercial de la Nación* (Ciudad Autónoma de Buenos Aires: 20XII Grupo Editorial, 2015), p. 61.

¹⁰ Jarach, Dino, *Finanzas públicas*, Ed. Cangallo, Bs. As., 1978, p. 492.

¹¹ Frohlich, J. Ricardo; Soler, Osvaldo H., y Andrade, Jorge A., *Impuesto de sellos*, 1988, p.3.

¹² Frohlich, Juan Ricardo, *Contratos y Títulos Valores en el Código Civil y Comercial de la Nación* (Ciudad Autónoma de Buenos Aires: 20XII Grupo Editorial, 2015), p.62

¹³ Gerloff y Neumark en "Tratado de finanzas", Editorial El Ateneo SA, Buenos Aires, 1961 en Vicente O. Díaz, "Impuesto de Sellos" (Errepar, 3ª Edición).

Tribunal Fiscal de la Nación en fallo D-1729¹⁴. Siguiendo con lo expuesto por Díaz, este gravamen “tiene por objeto recaer sobre los documentos públicos y privados que acreditan actos, contratos u operaciones, por cuya virtualidad se constituyan, reconozcan, modifiquen o se extingan derechos u obligaciones de toda especie”¹⁵. Según parte de la doctrina, nos encontramos en el caso, ante una imposición del tráfico jurídico documentado o a la circulación jurídica de bienes, que se sustenta en gravar la capacidad contributiva verdadera o posiblemente exteriorizada en la realización de un acto de tráfico. Lo que realmente se grava es la exteriorización de la capacidad económica objetiva, más allá de si ello significa, o no, una verdadera capacidad contributiva. Como se verá más adelante, el gravamen procede independientemente del efecto económico del acto ya que existe una razón objetiva para que proceda: el acto en sí.

Finalmente, es necesario decir que el impuesto de sellos es un impuesto eminentemente local, por lo que cada Código Fiscal de cada provincia y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires tiene la potestad para establecer su propia regulación. Esto es, obviamente, dentro de los límites impuestos por el Congreso de la Nación. Dichos límites se encuentran, principalmente, en la Ley de Coparticipación.

b) La Ley N° 23.548 de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales

Es difícil continuar hablando del impuesto de sellos sin analizar la Ley N° 23.548, o Ley de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales, o Ley de Coparticipación Federal de Impuestos.

La Ley de Coparticipación vigente hoy en día tiene una primera característica peculiar de haber sido introducida en el ordenamiento jurídico como una ley transitoria, sancionada en virtud de la cláusula transitoria sexta de la Constitución Nacional que establece que “un régimen de coparticipación conforme a lo dispuesto en el inc. 2 del art. 75 y la reglamentación del organismo fiscal federal, serán establecidos antes de la finalización del año 1996...”, régimen que nunca fue sancionado. Es por eso que la Ley N° 23.548 publicada en el boletín oficial en enero de 1999 estableció este régimen transitorio, que debería haber sido ya reemplazado hace años por el nuevo régimen fiscal. Lo cierto es que hoy en día dicha Ley se encuentra vigente y organiza la distribución de recursos fiscales entre la nación y las provincias con el objeto de, entre otras cosas,

¹⁴ Díaz, Vicente O., “Impuesto de Sellos” (Errepar, 3ª Edición), p. 2.

¹⁵ Díaz, Vicente O., “Impuesto de Sellos” (Errepar, 3ª Edición), p.3.

evitar la doble imposición interna, además de establecer límites federales a la pretensión fiscal de las provincias, por lo que se ha convertido en una norma fundamental para la organización económica del país. Una segunda peculiaridad de esta ley es que se trata de una “Ley Convenio”, lo que significa que la Ley misma exige que, para su funcionamiento pleno, las provincias deben adherirse mediante una ley dictada por su órgano representativo sin limitaciones ni reservas, y obligarse a no aplicar por sí o mediante los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, gravámenes análogos a los gravámenes nacionales distribuidos en virtud de la Ley. Es una Ley Federal que, por sus características, está fuera de toda discusión su preminencia por sobre las leyes locales que pudieran sancionar las legislaturas provinciales.

Ahora bien, respecto del tema de este trabajo, la Ley de Coparticipación le dedica al impuesto de sellos una sección que no hace menos que sentar las bases para la procedencia del gravamen. El artículo 9 inciso “b”, apartado 2 dice que la adhesión de cada provincia se efectuará mediante una ley que disponga que la provincia se obliga a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales por esta ley, y 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 21.526”. Luego, procede a explicar que “se entenderá por instrumento toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones mencionadas 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”, pasando luego a explicar cómo operará el gravamen en los casos de concertaciones efectuadas en distintas jurisdicciones. Afirma Frohlich que “se requiere que concurren todas las particularidades que tal normativa ha establecido para que la imposición sea procedente”¹⁶, afirmación que parece ser correcta.

Parecería que no está ni puede estar discutido el carácter instrumental del impuesto de sellos, sin perjuicio de las actitudes de los fiscos provinciales que, según se verán más adelante,

¹⁶ Frohlich, Juan Ricardo, *Contratos y Títulos Valores en el Código Civil y Comercial de la Nación* (Ciudad Autónoma de Buenos Aires: 20XII Grupo Editorial, 2015), p. 91.

desataron oportunas pronunciaciones de la Corte Suprema de Justicia. La Ley condiciona la existencia del hecho imponible a la exteriorización formal del mismo, sin la cual no nace la obligación impositiva. Para comprender la lógica detrás de este funcionamiento, es preciso explicar que sobre el impuesto de sellos en la contratación por correspondencia, el decreto-ley 9432/44 establecía, en su artículo 6º, lo siguiente: “Será considerado contrato por correspondencia sujeto al pago del impuesto de sellos en el acto de su perfeccionamiento, la carta que por su solo texto, sin necesidad de otro documento, revista los caracteres exteriores de un título jurídico con el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones en ella consignadas, considerándose como tal aquella en la cual al aceptarse una propuesta se transcriba ésta o sus enunciaciones y elementos esenciales, así como las propuestas, duplicados de propuestas o presupuestos firmados por el aceptante...”¹⁷. Luego de varias modificaciones y nuevas versiones, y sin duda luego de una evolución tanto en la redacción como en la complejidad de los actos reconocidos por la norma, se llegó a la versión del apartado 2d del inciso “b” del artículo 9º de la Ley de Coparticipación, pero lo que hay detrás de todas las normas y proyectos es una única cuestión: el concepto de instrumento. Asimismo, el concepto central de la definición de “instrumento” que brinda la vigente Ley de Coparticipación está construido por la exigencia de que el documento “revista los caracteres exteriores de un título jurídico con el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones”¹⁸.

La aparente complejidad que podría traer aparejada la cuestión de la contratación entre ausentes no es tal, gracias a que la Ley de Coparticipación abarca de forma completa a todos los tipos de contratación, no dejando lugar a ninguna duda. Entonces, es posible aplicar la misma definición de instrumento, por lo que estaremos ante un instrumento sujeto al gravamen en los términos de la Ley de Coparticipación cuando alguno de los actos descritos como hecho imponible se encuentre documentado de tal manera que con solo ese documento sea posible ejecutar la obligación debida.

Por último, vale aclarar que no todos los Códigos Fiscales de todas las provincias incluyen la definición de instrumento tal como se vio en este capítulo. Sin embargo, como explica Frohlich, la definición de instrumento que surge de la Ley de Coparticipación tiene plena vigencia, en tanto la

¹⁷ Frohlich, Juan Ricardo, *Contratos y Títulos Valores en el Código Civil y Comercial de la Nación* (Ciudad Autónoma de Buenos Aires: 20XII Grupo Editorial, 2015), p. 95.

¹⁸ Frohlich, Juan Ricardo, *Contratos y Títulos Valores en el Código Civil y Comercial de la Nación* (Ciudad Autónoma de Buenos Aires: 20XII Grupo Editorial, 2015), p. 97.

Ley hace parte del derecho público local, con carácter preeminente, como ya se ha visto, tanto por la supremacía de la misma como Ley Federal, como por la adhesión expresa de todas las provincias a ella. Así lo entendió la autoridad de aplicación creada por la Ley en sus Resoluciones n° 21, 26 y 32.

c) Lo relevante es el instrumento

En esta última sección de este primer capítulo, me gustaría exponer la postura de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la materia relativa al carácter instrumental del impuesto de sellos, razón por la cual no puede haber duda de que lo que se grava es el instrumento, y no el acto. La Corte desechó las teorías de la realidad económica y del complejo instrumental que quisieron imponer los fiscos provinciales para aumentar los actos objeto del impuesto de sellos.

Por su riqueza y utilidad en la materia estudio de este trabajo, es útil transcribir el considerando 36 de la Corte Suprema en el reciente fallo “Línea 22 S.A. c/ Buenos Aires Provincia de s/ acción declarativa” donde se dijo lo siguiente:

“... en relación al argumento de la realidad económica que invoca la demandada (la Provincia de Buenos Aires) para demostrar la gravabilidad del acto, es preciso puntualizar 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 (...) No puede soslayarse que ambos conceptos, impuestos de sellos y realidad económica responden en esencia a dos segmentos distintos en el campo jurídico: el primero el del mundo de las formas y el segundo el de la sustancia. Si bien el concepto de la realidad económica suministra un criterio interpretativo determinante en el derecho tributario, en el impuesto de sellos cabe reconocerle una muy limitada aplicación. Ello es así pues se trata de un típico tributo de formalización que incide sobre el documento”¹⁹.

En el párrafo citado, la Corte expresa el total rechazo a la teoría de la realidad económica en lo concerniente a la procedencia, o no, del impuesto de sellos. Reconoce, el máximo tribunal, la existencia de dicha teoría y su aplicación en otros gravámenes, pero la rechaza para el impuesto de sellos, al cual caracteriza como perteneciente al “mundo de las formas”, en contraposición con

¹⁹ “Línea 22 c/ BsAs s/declarativa” del 2015.

el mundo “de la sustancia”, mundo al cual sí se le aplicaría la teoría aquí rechazada. De similar forma se expresó el máximo Tribunal en el fallo “Grainco Pampa SA c/ Provincia de La Pampa s/ contencioso administrativo” del 25 de marzo del mismo año. Nuevamente, por su mayor riqueza, es útil considerar en este caso el dictamen de la Procuración General de la Nación. En este caso, la pretensión fiscal de la provincia había sido convalidada por el Tribunal Superior de Justicia de La Pampa. El caso trató sobre la pretensión del fisco de La Pampa de gravar documentación emitida por una empresa acopiadora de cereales, entre la cual se encontraba, entre otros, cartas de porte, formularios de compraventa, liquidaciones, boletos de compraventa, mandatos y demás. Según surge del Dictamen, el Supremo Tribunal de Justicia de La Pampa consideraba que todos los elementos mencionados eran eslabones de una cadena que acreditaban la existencia de las operaciones y que, por lo tanto, quedaban alcanzadas por el impuesto, dado que lo único que hubiera causado la no procedencia del gravamen hubiera sido la demostración de su no existencia²⁰. Lo llamativo del caso es que, otra vez de acuerdo al Dictamen, el Supremo Tribunal provincial admitía que estaba fuera de debate “que la empresa no instrumentó el correspondiente contrato (...) sin embargo, el carácter formal del tributo no debe obstaculizar la real intención de las partes, el contenido de negocio o el verdadero alcance del gravamen”²¹. La Procuradora destaca que los documentos revisados carecían de firmas del corredor o comprador, por lo que en palabras del Supremo Tribunal pampeano, la Dirección de Rentas había centrado su atención en Facturas de Venta, entre otros documentos, que le sirvió a la Dirección para verificar la existencia de operaciones no formalizadas ni instrumentadas por razones comerciales u operativas, debido a tratarse de operaciones a distancia²². Es así que la Procuradora ha desechado, en un mismo Dictamen, la pretensión del fisco provincial de gravar con base en la teoría del complejo instrumental, apoyándose en la prueba de la existencia de la operación económica que significaba el conjunto de documentos aportados como un todo, y, al mismo tiempo, la teoría de la realidad económica, al no aceptar la pretensión del fisco provincial cuando ésta se basaba simplemente en pruebas de existencia del acto, que además, según el fisco, no fueron instrumentadas simplemente por razones comerciales o de distancia entre los co-contratantes.

²⁰ Es interesante ver que el Supremo Tribunal provincial reconoció la idea central de que lo que lo que debe gravarse es el instrumento y no el acto, por lo que intentó incluir dentro de la definición de instrumento de la Ley de Coparticipación, a la serie de pruebas sobre las cuales el fisco apoyó su pretensión, en clara búsqueda de aplicación de la teoría del complejo instrumental.

²¹ “Grainco Pampa S.A. c/ Provincia de La Pampa – DNR s/ demanda contencioso administrativa”. Dictamen de la Dra. Laura Monti de fecha 29/9/2014.

²² Malvitano, Rubén H., “El impuesto de sellos y la concertación electrónica” en II Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal – Asociación Argentina de Estudios Fiscales, ps. 14 y 15.

Por último, en relación a la contratación entre ausentes, la Corte Suprema hizo suyo el Dictamen del Procurador General que decía lo siguiente: *“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 (...) pues si bien el número de oferta, su fecha de emisión y recepción, permitirían eventualmente su individualización, tales elementos son insuficientes para ‘determinar el objeto del contrato’ (...) basta con observar que con la sola misiva de aceptación es imposible requerir de prestación alguna, situación que obliga a recurrir a la correspondiente propuesta, en contravención con lo dispuesto por (...) la ley 23.548, los cuales 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’”*²³. La Corte no deja duda al respecto: lo que se grava es el instrumento.

Capítulo 2: Sobre la relación del Derecho Privado con la materia

a) La aplicación del Derecho Privado en esta cuestión.

El Derecho Tributario suele nutrirse de conceptos propios del Derecho Privado para llevar a cabo sus objetivos. No está en duda que el legislador tributario sí tiene aptitud para crear instituciones o conceptos con contenido propio o diferente al de otras ramas del derecho. Al definir el hecho imponible en cada situación, el legislador tributario suele buscar particularmente captar la capacidad económica del contribuyente, o cualquier otro hecho revelador de la capacidad contributiva del mismo. En este sentido, la doctrina afirma que *“los conceptos del derecho privado u otra rama del derecho pueden servir para captar ese fenómeno o resultar insuficientes, en cuyo caso se torna necesario el uso de conceptos propios”*²⁴. Está generalmente aceptada, cuando no recomendada, la utilización de conceptos propios del Derecho Privado en otras ramas del derecho. De lo contrario sería necesario definir cada concepto utilizado en cada rama del derecho, creando así una situación excesivamente antieconómica. Las leyes tributarias

²³ CJSN, “Y.P.F. SA (ASTRA CAPSA c/ Poder Ejecutivo de la Provincia de Mendoza” y “Shell CAPSA c/ Poder Ejecutivo de la Provincia de Mendoza”, ambos en Frohlich, Juan Ricardo, *Contratos y Títulos Valores en el Código Civil y Comercial de la Nación* (Ciudad Autónoma de Buenos Aires: 20XII Grupo Editorial, 2015), p. 91..

²⁴ Ricardo Echegaray... [et.al.]. *“El nuevo Código Civil y Comercial de la Nación y su Impacto en Materia Impositiva”* - 1a ed. - Ciudad Autónoma de Buenos Aires: La Ley, 2015.

recurren a los conceptos del Derecho Privado constantemente. Tal es el ejemplo de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos que, como se vio en el capítulo anterior, al delimitar la aplicabilidad del Impuesto de Sellos, hace mención a conceptos tales como “actos”, “contratos”, “onerosidad”, “perfeccionamiento de actos” y numerosísimos conceptos que no define, sino que son “extraídos” del Derecho Privado. Para poder aplicar estos conceptos, sin recurrir al Derecho Privado, las leyes tributarias deberían definirlos por su cuenta. Esto no quiere decir que el legislador tributario no pueda asignarle a estos conceptos un significado distinto de aquel utilizado en el Derecho Privado, pero ello debe surgir del propio texto explícitamente, o de una razonable interpretación. Tal es así que el mismo artículo 1° de la Ley de Procedimientos Fiscales reza: *“En la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica. Sólo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado”*²⁵. Es decir que la propia Ley de Procedimientos Fiscales permite recurrir a conceptos del Derecho Privado para esclarecer oscuridades sobre la letra de las leyes tributarias. Conforme a lo visto, es claro que ni la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos ni sus complementarias son comprenden una definición satisfactoria de los conceptos involucrados en el caso particular del impuesto de sellos, razón por la cual no queda más remedio que recurrir al Derecho Privado para esclarecer la cuestión. Esta situación se hace más notoria con la aparición de los contratos celebrados por medios electrónicos o digitales. La Ley de Coparticipación no da ningún indicio de cómo se debe proceder respecto del cobro, o no, del impuesto en los casos en los que los contratos son celebrados bajo esa modalidad. Es así que queda comprobada la necesidad de recurrir al Derecho Privado para poder analizar lo que sucede con el impuesto de sellos y el comercio electrónico.

b) El instrumento en el Código Civil y Comercial de la Nación

La sección que el Código Civil y Comercial de la Nación le dedica a la forma y prueba de los actos jurídicos es sumamente relevante para esclarecer la cuestión de este trabajo. En primer lugar, en el artículo 284 se proclama la libertad de formas para la exteriorización de la voluntad de las partes. A diferencia de lo sucedido con el Código Civil de la Nación sancionado por la Ley N° 340

²⁵ Ley N° 11.683 (B.O. 11/01/1933) T.O. según Decreto 821/98 (B.O. 05/05/1993).

que ha sido derogado, al sancionarse el nuevo Código Civil y Comercial entendemos que dentro de esa libertad de formas se incluye a la contratación por medios electrónicos, ya que el legislador en este caso lo pudo haber previsto al redactar dicho artículo. Así expone Fröhlich, quien manifiesta que el instrumento es un “documento escrito, cuyo soporte material ha sido, en los últimos siglos, el papel, hasta que, sobre fines del siglo XX irrumpió el documento electrónico o digital”²⁶ En este orden de ideas, el artículo 286 del Código Civil y Comercial dice que la expresión escrita puede hacerse constar en cualquier soporte. El único requisito en cuanto al soporte es la inteligibilidad del texto en el cual es representado. La norma establece que se cumple con el requisito mencionado incluso cuando su lectura “exija medios técnicos”²⁷, como puede ser el típico caso de los documentos digitales. Dicho artículo 286 habla de forma genérica de los instrumentos. De la lectura de los artículos 286 y 287 del mencionado Código Civil y Comercial, vemos que el legislador menciona tres categorías de documentos según sus características: los instrumentos públicos, los instrumentos particulares firmados y los no firmados. Los instrumentos particulares firmados son llamados “instrumentos privados”, mientras que los no firmados son llamados “instrumentos particulares no firmados”. Ahora bien, adelantándome un poco en la conclusión, no está de más insistir en que la sola denominación de “instrumento” por parte de la ley de fondo no autoriza a los gobiernos provinciales a gravar dichos documentos con el Impuesto de Sellos, ya que la denominación que se le otorga a esos documentos nada asegura sobre el cumplimiento de los requisitos establecidos en la Ley de Coparticipación Federal, que ya han sido vistos en el presente trabajo.

En el comentario al artículo 287, Alterini, en su Código Civil y Comercial comentado, define al instrumento como un documento con significado específico jurídico²⁸, lo que parece ir de la mano con lo ya visto respecto de la Ley de Coparticipación en cuanto a la definición que ésta hace de los instrumentos. En ese sentido, el autor también acompaña lo ya visto en el capítulo anterior, pero desde la faz del Derecho Privado respecto de “la necesaria separación conceptual entre el hecho acaecido y el instrumento que lo representa”²⁹. Pero entonces, ¿por qué utilizar las definiciones que brinda el Derecho Privado y no quedarse sólo con las que brinda el Derecho

²⁶ Fröhlich, Juan Ricardo, *Contratos y Títulos Valores en el Código Civil y Comercial de la Nación* (Ciudad Autónoma de Buenos Aires: 20XII Grupo Editorial, 2015).

²⁷ Código Civil y Comercial de la Nación, sancionado por Ley N° 26.994 (B.O. 08/10/2014), artículo 286.

²⁸ Alterini, Jorge H., *Código Civil y Comercial Comentado Tratado Exegético*, (Buenos Aires: La Ley S.A.E., 2015).

²⁹ Alterini, Jorge H., *Código Civil y Comercial Comentado Tratado Exegético*, (Buenos Aires: La Ley S.A.E., 2015).

Tributario? Vemos en el trabajo de Alterini la necesaria conexión entre una y otra rama del derecho, pero también vemos que, en el caso particular del inciso b), párrafo segundo del artículo 9 de la Ley de Coparticipación, el Derecho Tributario no alcanza del todo a esclarecer todos los conceptos utilizados en dicha Ley. Alterini es muy específico respecto de la separación entre el acto y el instrumento, y, como se ha visto en el capítulo anterior, lo que el Impuesto de Sellos grava es lo segundo. En el mismo sentido habla Rubén Horacio Malvitano, quien, además de coincidir en que “el impuesto de sellos descansa fuertemente en las instituciones civiles y comerciales como objeto de tributación”³⁰, inteligentemente expone, con cita a la Justicia de Córdoba, que la formalización de un contrato y la realización de la operación que constituye el objeto del mismo son dos cosas distintas, señalan etapas diversas³¹. Por las razones que expone Malvitano, es obvio que es necesario acudir al Derecho Privado, que da más precisiones sobre el concepto de “instrumento”, sobre los distintos tipos de instrumento o el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones, sobre los conceptos de “título jurídico” y sobre la exigibilidad de las obligaciones. Esta necesidad se torna incluso más notoria en el campo del comercio electrónico. Sin querer entrar en definiciones específicas que serán vistas en el próximo capítulo, sí vale la pena mencionar al menos que a diferencia de lo que sucede con el instrumento fijado en papel, donde la fijación del texto en el papel se desarrolla de forma ostensible de modo tal que el autor de la fijación y quien la presencia pueden ver paso a paso aquello que se va registrando, en el documento electrónico los pasos quedan disociados de una visualización directa e inmediata, ya que el autor que opera con un teclado, por ejemplo, sólo puede ver por sí la presión que ejerce sobre las teclas, pero no puede ver por sí dónde se produce la guarda del texto, ni la identidad de lo redactado con lo guardado, puede volver a ver el texto con pulsaciones similares en el teclado, pero se pierde la inmediatez sensorial del proceso³². Esta idea expuesta por Alterini en su obra ya mencionada, pone incluso más en evidencia la necesidad de recurrir a conceptos que encontramos en el nuevo Código Civil y Comercial, donde se equipara de cierta forma y bajo ciertas modalidades, al documento electrónico con el documento fijado en papel, o similar. Es necesario, para el fisco de cada provincia, que el Derecho Privado le diga que el archivo que se encuentra

³⁰ Malvitano, Rubén H., “El impuesto de sellos y la concertación electrónica” en II Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal – Asociación Argentina de Estudios Fiscales, ps. 14 y 15.

³¹ Malvitano, Rubén H., “El impuesto de sellos y la concertación electrónica” en II Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal – Asociación Argentina de Estudios Fiscales, ps. 14 y 15., con cita de Cám. 3ª de Paz Letrada de Córdoba, “Sana Luis F. y otros c/ Conti, Vicente O.” – 24/2/1978.

³² Alterini, Jorge H., *Código Civil y Comercial Comentado Tratado Exegético*, (Buenos Aires: La Ley S.A.E., 2015).

guardado dentro de la memoria de una computadora, o en un servidor de forma encriptada, o los algoritmos guardados en un disco rígido, pueden ser equiparables, a los fines de su vocación recaudadora, al documento de puño y letra según para el cual el Impuesto de Sellos fue pensado, allá por el siglo XVI. Entonces, para entender los efectos que dichos documentos electrónicos producen, en todas sus facetas, incluyendo en materia tributaria, y las implicancias que tal o cual modalidad tienen en dicha materia, es necesario recurrir a las definiciones que nos brinda el Derecho Civil. Por eso, y aunque se analizará más en detalle en el próximo capítulo, son fundamentales las dos definiciones que brinda el artículo 288 del Código Civil y Comercial. La primera de ellas es que incorpora la posibilidad de la firma mediante un signo (mientras que el antiguo Código Civil establecía la necesidad de que la parte voluntariamente reconociera que el documento en el cual el signo estaba introducido como firma como de su autoría, dada la condición esencial de la firma para la existencia de todo acto privado), lo que abre el umbral de posibles formas distintas de firmas que escapan a la tradicional firma y que incluye a las firmas efectuadas por medios mecánicos o por aplicación de las nuevas tecnologías. La segunda de las definiciones relevantes que introduce este artículo es que en los instrumentos generados por medios electrónicos, “el requisito de la firma de una persona queda satisfecho si se utiliza una firma digital...”³³. Más allá de la riqueza de este artículo para la cuestión de este trabajo, razón por la cual merece un profundo análisis que será realizado en el siguiente capítulo, si es valioso en el presente capítulo para ayudar a entender que el Derecho reconoce, hoy en día, una forma de contratación que viene siendo cada vez más utilizada en la práctica y en todo tipo de negocios alrededor del mundo y que, por lo tanto, es necesaria una legislación más específica respecto de esas formas de contratación. En este sentido, es aún más valioso el aporte que puede brindar el Derecho Privado al Derecho Tributario, quizás ya no tanto para su esclarecimiento o su comprensión, sino ya más como parte integrante del mismo. Es decir, sin estas normas de Derecho Privado, sería imposible obtener una respuesta satisfactoria del Derecho Tributario ante las nuevas modalidades de contratación.

³³ Código Civil y Comercial de la Nación, sancionado por Ley N° 26.994 (B.O. 08/10/2014), artículo 288.

Capítulo 3: Sobre los Contratos Digitales

a) ¿Qué es el contrato digital?

Como se vio en el capítulo anterior, el Código Civil y Comercial proclama la libertad de formas como principio general para los actos jurídicos entre las partes. Es dable que, como ya se ha dicho, entre esa libertad de formas, se encuentre lo que podríamos llamar la “forma digital”. Como también ya se ha dicho, también se puede entender que el artículo 286 incluye a la “forma digital” entre las posibilidades de “forma escrita”. De esto entendemos que los contratos digitales forman parte del universo de formas para los actos jurídicos que reconoce nuestro sistema legal. Es importante entender a qué se refieren los documentos digitales y los contratos electrónicos o digitales. Alterini propone dos definiciones para lo que él llama el “instrumento informático” que pueden ser útiles para entender qué es el documento digital. La primera de ellas dice “un contrato generado en el ordenador, que se imprime o graba de modo que su percepción se efectúa en forma ordinaria, no obstante haber sido creado de un modo electrónico”³⁴, y la segunda de ellas dice “aquel que no puede ser conocido por el hombre, sino como consecuencia de la intervención de máquinas traductoras, que hacen comprensible y perceptibles las señales digitales (en general magnéticas) en que están constituidas. Es el que genera el ordenador y permanece en su interior, del cual sabemos muy poco, (en qué consiste, donde se encuentra, cuál es su estructura). Se pierde la intermediación con aquello que se genera: el imperio de lo virtual”³⁵. De estas dos definiciones, es preciso entender que la primera de ellas incurre en un error común respecto de la cuestión. Un contrato puede ser generado en el ordenador, pero mientras su percepción se efectúe en forma ordinaria, no puede ser considerado un contrato digital o electrónico, sin importar la forma en la que fue creado. Como explica Jorge Oscar Rossi, “el documento digital no es un ‘escrito’, sino un cúmulo de información almacenada en un soporte adecuado, representación en forma informática o electrónica de actos, hechos o datos jurídicamente relevantes”³⁶. De la misma forma, Ricardo Lorenzetti dice que “el contrato electrónico se caracteriza por el medio empleado para celebrarlo, cumplirlo o ejecutarlo, sea en una o en las tres

³⁴ Alterini, Jorge H., *Código Civil y Comercial Comentado Tratado Exegético*, (Buenos Aires: La Ley S.A.E., 2015).

³⁵ Alterini, Jorge H., *Código Civil y Comercial Comentado Tratado Exegético*, (Buenos Aires: La Ley S.A.E., 2015).

³⁶ Rossi, Jorge Oscar, “Documento y firma digital: para entrar en tema”, <http://www.jurisconsultora.com.ar/docyfirmadig.html>. Consultado el 15/07/2016.

etapas, en forma total o parcial”³⁷. Es importante aclarar en este caso que para que esta definición sea precisa, el contrato electrónico se debe tratar de una representación digital de actos o hechos, y no simplemente en un escrito realizado con la ayuda de una computadora y luego impreso, por ejemplo. Por eso, entiendo que es errónea la definición de documento digital que brinda Lorenzetti en cuanto dice que el cumplimiento por medios electrónicos caracteriza al contrato como “contrato electrónico”. Por ejemplo: un contrato celebrado sin el uso de la tecnología, mediante el cual una parte se obliga a la otra a enviarle, vía correo electrónico, informes semanales sobre la situación financiera de un país, no puede ser considerado un contrato electrónico bajo ningún aspecto. Es necesario, para entender la diferencia entre unos y otros, hacer una rápida distinción entre los contratos celebrados por medios electrónicos, incluyendo los distintos tipos de contratos celebrados por ese medio, los contratos relativos a internet y los contratos informáticos.

En primer lugar, los contratos informáticos son aquellos que tienen por objeto bienes o servicios informáticos. Los bienes informáticos son elementos que componen el hardware, su unidad de procesamiento, así como los elementos inmateriales. Los servicios informáticos son los que sirven de apoyo a la informática. Los contratos relativos a internet, en cambio, son aquellos contratos específicos que poseen la característica común de que se refieren a aspectos vinculados a internet, y se celebran, generalmente, mediante el uso de internet, como la contratación entre un proveedor de red y el cliente. Por último, respecto de los contratos celebrados por medios electrónicos, encontramos dos opciones principales: los contratos celebrados en línea y ejecutados fuera de línea (e-commerce indirecto) donde el desarrollo y perfeccionamiento del contrato se lleva a cabo online, pero la ejecución tiene lugar a través de los medios tradicionales (offline); y los contratos celebrados y ejecutados en línea (e-commerce directo) donde la contratación electrónica se desarrolla, perfecciona y ejecuta por medios electrónicos³⁸. Es importante destacar que, como se desprende de lo visto, no caben dentro de las posibilidades de contratos celebrados por medios electrónicos, los contratos celebrados fuera de línea, por más que se cumplan o ejecuten mediante los sistemas digitales. Incluso dentro de los contratos celebrados por medios digitales se puede encontrar a los contratos *business to business*, los contratos de consumo, los contratos de adhesión (*click and wrap agreements*) y también contratos

³⁷ Lorenzetti, Ricardo. *Comercio electrónico*. Buenos Aires (Ed. Abeledo Perrot: 2001).

³⁸ Scotti, Luciana B. “De los contratos celebrados por medios electrónicos, a la luz del Código Civil de Vélez Sarsfield y del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación”. (Errepar: Diciembre 2014).

electrónicos nacionales e internacionales³⁹ (sobre estas modalidades de contratos celebrados por medios digitales se volverá más adelante), pero todos tienen en común la imposibilidad de considerar, dentro de ellos, a los contratos celebrados fuera de línea y ejecutados *online*, ya que no se estaría dentro de un contrato celebrado a través de medios electrónicos, sino que se estaría ante un contrato relativo a internet, o un contrato informático sobre servicios informáticos.

La Ley N° 25.506, llamada Ley de Firma Digital dice en artículo 6°, sobre los documentos digitales, lo siguiente: “Documento digital. Se entiende por documento digital a la representación digital de actos o hechos, con independencia del soporte utilizado para su fijación, almacenamiento o archivo. Un documento digital también satisface el requerimiento de escritura”⁴⁰. Así es que lo que a la Ley de Firma Digital le importa para distinguir un documento como documento digital es su representación digital. Asimismo, lo dispuesto por la mencionada Ley satisface lo exigido por Alterini respecto de los instrumentos digitales en particular, tal cual se ha visto al comienzo de este capítulo, sobre la pérdida de la intermediación con el texto que se está generando en los documentos digitales. Por otro lado, se dice explícitamente en la Ley de Firma Digital que el documento digital satisface el requerimiento de escritura, por lo que se puede ver que está en sintonía con lo ya visto respecto del artículo 286 del Código Civil y Comercial. Como afirma Santiago J. Mora, “el término ‘documento’ comprende toda representación de actos o hechos, con independencia del soporte utilizado para su fijación, almacenamiento, archivo o transmisión”⁴¹. Conforme a esta definición de “documento”, se puede ver que está comprendida en ella la “representación digital de actos o hechos” de la cual habla la Ley de Firma Digital que es el documento electrónico o digital. Incluso así lo dice el propio artículo al afirmar que el documento digital satisface el requisito de escritura.

Por último, el artículo 1106 del Código Civil y Comercial dice: “Siempre que en este Código o en leyes especiales se exija que el contrato conste por escrito, este requisito se debe entender satisfecho si el contrato con el consumidor o usuario contiene un soporte electrónico u otra tecnología similar”. Entendiendo que el citado artículo se encuentra dentro del Título relativo a los contratos de consumo, de todos modos es valioso para demostrar la dirección en la que apunta la

³⁹ Scotti, Luciana B. “De los contratos celebrados por medios electrónicos, a la luz del Código Civil de Vélez Sarsfield y del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación”. (Errepar: Diciembre 2014).

⁴⁰ Ley N° 25.506 (B.O. 11/12/2001).

⁴¹ Mora, Santiago J., “Documento digital, firma electrónica y digital”, LA LEY 31/12/2013, 1-LALEY2014-A, 502 – Enfoques 2014 (febrero), 01/02/2014.

legislación actual que, en sintonía con los avances tecnológicos, equipara en distintos ámbitos a los medios electrónicos con los “medios manuales”, si se quiere.

Finalmente, vale aclarar que la contratación por medios digitales es considerada por la doctrina como contratación entre ausentes. Como bien define Frohlich, en los contratos celebrados por ordenador “no existe papel que contenga el contrato con la firma de las partes, perteneciendo a la categoría de los contratos entre ausentes, y el acuerdo de voluntades es expresado a través o con el concurso de ordenadores, instrumentándose el consentimiento por vía informática”⁴². Esta definición que brinda Frohlich es tan clara como se puede ser respecto de la caracterización de la contratación por medios digitales como contratación entre ausentes.

Se ha visto, por ahora, en este capítulo, que los Documentos Digitales son aquellos en los cuales hay una representación digital de actos o hechos, que el ser humano no puede ver ni conocer si no es a través de una “traducción” realizada por una computadora de los códigos binarios que almacena, y, entre otras cosas, que los contratos digitales no son aquellos celebrados fuera de línea, por más de que se ejecuten o cumplan en línea. La forma más tradicional de la contratación electrónica es aquella según la cual las partes manifiestan su consentimiento por medio de la escritura, aunque dejando constancia de la voluntad por manifestación expresa en soporte electrónico⁴³. Sin embargo, sería anacrónico pensar que la única forma de contratación digital puede ser mediante la utilización de estos documentos digitales, más allá de que sí sean los más comunes a la hora de hablar de la celebración de contratos a través de medios digitales. Existe otra práctica sumamente utilizada que es la contratación digital mediante el uso de páginas web. Esta práctica consiste en la formulación de ofertas a través de sitios web, sin intercambio de documentos ni nada que se le parezca. Esta modalidad significa que el adquirente del bien o servicio se conecta con el oferente a través de un sitio web que le indica el camino que debe seguir para llegar finalmente a un ícono en el que, al hacer *click*, hace conocer su aceptación⁴⁴. Malvitano ubica a esta modalidad de contratación bajo los ya mencionados *click wrap agreements*, una variante de los contratos de adhesión según la cual al hacer *click* en el ícono haciendo conocer su aceptación, el adquirente acepta los términos y condiciones establecidos por el oferente. Existe

⁴² Frohlich, Juan Ricardo, *Contratos y Valores en el Código Civil y Comercial de la Nación* (Ciudad Autónoma de Buenos Aires: 20XII Grupo Editorial, 2015), p. 41

⁴³ Malvitano, Rubén H., “El impuesto de sellos y la concertación electrónica” en II Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal – Asociación Argentina de Estudios Fiscales.

⁴⁴ Malvitano, Rubén H., “El impuesto de sellos y la concertación electrónica” en II Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal – Asociación Argentina de Estudios Fiscales.

otra modalidad de contratación que puede ser a través del intercambio de correo electrónico. En este caso, los co-contratantes intercambiarán correspondencia electrónica hasta llegar a un acuerdo, pero, en esta hipótesis particular, no se intercambia ningún documento adjunto, sino que solamente se envían y reciben palabras escritas, lo que la diferencia de la primera modalidad vista en esta sección (el intercambio de documentos digitales, que bien podrían ser enviados como adjuntos de correos electrónicos, o descargados de sitios web, o intercambiados de cualquier otra forma).

Para resumir esta sección que, entiendo, puede ser tan complicada como necesaria para entender este tema, se puede concluir que: existen diversas formas de contratación por medios electrónicos, entre ellas están el intercambio de documentos digitales, la contratación a través de sitios web y la contratación a través de intercambio de correo electrónico sin archivos ni datos adjuntos. Esto último es más que importante por las razones que se verán en la siguiente sección de Firma Digital y Firma Electrónica.

b) Firma Digital y Firma Electrónica

Como bien afirma Frohlich, existe una diferencia más que sustancial, al fin de este trabajo, entre el régimen del Código Civil derogado y el nuevo Código Civil y Comercial: en el primero, la firma no podía ser reemplazada por signos o iniciales (art. 1012), mientras que en el actual, se admite que un signo pueda ser considerado como firma (art 288)⁴⁵. Este cambio simplifica bastante la cuestión, porque al extender el abanico de posibilidades sobre qué puede ser una firma, se abrió más la puerta para incluir a la firma digital como sustituta de la firma ológrafa.

El tan mencionado artículo 288 del Código Civil y Comercial de la Nación dice que “en los instrumentos generados por medios electrónicos, el requisito de la firma de una persona queda satisfecho si se utiliza una firma digital, que asegure indubitadamente la autoría e integridad del instrumento”⁴⁶. Entonces bien, ¿qué es una firma digital y qué es una firma electrónica? Nótese

⁴⁵ Frohlich, Juan Ricardo, *Contratos y Títulos Valores en el Código Civil y Comercial de la Nación* (Ciudad Autónoma de Buenos Aires: 20XII Grupo Editorial, 2015).

⁴⁶ Una previsión parecida a esta ya se encontraba incluida en el artículo 3 de la Ley de Firma Digital, en cuanto dice que “...Cuando la ley requiera una firma manuscrita, esa exigencia también queda satisfecha por una firma digital...”. Sin embargo, es muy relevante que se haya incluido la idea en el Código Civil y

que, si bien a lo largo de este trabajo se utilizan los términos “contrato digital” y “contrato electrónico” para expresar un mismo concepto, en el caso de la “firma digital” se refiere a un concepto distinto al de “firma electrónica”, según se verá luego.

El artículo 2 de la Ley de Firma Digital dice: “Se entiende por firma digital al resultado de aplicar a un documento digital un procedimiento matemático que requiere información de exclusivo conocimiento del firmante, encontrándose ésta bajo su absoluto control. La firma digital debe ser susceptible de verificación por terceras partes, tal que dicha verificación simultáneamente permita identificar al firmante y detectar cualquier alteración del documento digital posterior a su firma”.

En primer lugar, es necesario entender cómo funcionan las firmas digitales para entender qué es lo que dice la Ley de Firma Digital. Un ejemplo de firma digital, y quizás, el más extendido en la práctica, es el de la firma digital basada en los criptosistemas con claves asimétricas. El criptosistema de claves asimétricas se basa en que cada uno de los operadores (en el caso, de los co-contratantes) tiene dos claves, una privada que sólo él conoce y una pública que conocen o pueden conocer todos los intervinientes en el comercio. Cuando el emisor, al que se denominará A, quiere enviar un mensaje electrónico aplica al mensaje su clave privada y, así, el mensaje cifrado se envía al receptor, llamémoslo B, quien al recibir el mensaje le aplica la clave pública de A para obtener el mensaje descifrado⁴⁷. El sistema es unidireccional, lo que significa que a través de la clave pública de A no se puede acceder a su clave privada, lo que le brinda una importante seguridad al sistema. Además, cuando B aplica al mensaje cifrado la clave pública de A, sólo puede obtener un mensaje inteligible si se ha cifrado con la clave privada de A. Un tercero no puede alterar el mensaje cifrado enviado por A sin ser descubierto, ya que si se introduce en la red y lo altera, cuando B aplique al mismo la clave pública de A, el mensaje no podrá ser leído por B. De la misma forma, B no puede alterar el mensaje una vez recibido. Este tipo de firma digital cumple con los requisitos exigidos por el artículo 2 de la Ley de Firma Digital: se le aplica a un documento digital un procedimiento matemático, que es el cifrado, dicho cifrado requiere información de exclusivo conocimiento del firmante, que, en el ejemplo anterior, la información de exclusivo

Comercial por lo que significa un Código de fondo, además de la mayor claridad con la que se legisló en éste último.

⁴⁷ Alcover Garau, Guillermo, “Concepto de Firma Electrónica, Firma Electrónica y Firma Manual” en *La Seguridad Jurídica en las transacciones electrónicas. Seminario organizado por el Consejo General del Notariado en la UIMP* (Civitas: Madrid, 2002).

conocimiento del firmante es la clave privada de A. Además, es susceptible de verificación por terceras partes (B puede verificar la firma digital de A aplicando la clave pública de A, existen compañías dedicadas específicamente a otorgar certificados por las firmas y demás). Por último, como se ha visto, la verificación que se hace introduciendo la clave pública del firmante permite, simultáneamente, verificar la identidad del firmante y detectar cualquier alteración del documento digital posterior a su firma, ya que de existir alguna alteración del documento posterior a su firma, el mismo será ininteligible al aplicar la clave pública del firmante.

Existe una variante a este mecanismo, especialmente útil para aquellas operaciones que revisten cierta complejidad, que consiste en resumir el mensaje del documento digital (operación llamada *hashing*) y firmar con el procedimiento de firma digital el mensaje resumido, que A envía a B junto con el mensaje sin resumir y sin firma digital. En este caso, B deberá descifrar el mensaje resumido (aplicando la clave pública de A), luego resumir el mensaje no resumido ni firmado digitalmente, y comparar ambos textos resumidos, que deben coincidir. Este procedimiento es así porque no existe la posibilidad de “des-resumir” el mensaje resumido⁴⁸. Es utilizado porque es más simple codificar y firmar digitalmente el mensaje resumido que el mensaje completo, por lo que en operaciones complejas donde los documentos digitales utilizados suelen ser muy pesados y se suele dificultar el envío y recepción de los mismos, es el modo más fácil y rápido de proceder.

Mediante el uso de la firma digital, es posible que un documento digital pase a ser algo así como un instrumento privado⁴⁹. Así como al documento material se lo suscribe con una firma ológrafa, al documento digital se lo puede firmar digitalmente, según el procedimiento ya visto. Incluso, la Ley de Firma Digital establece ciertas presunciones que le otorgan más fortaleza al instrumento firmado digitalmente que al instrumento con firma ológrafa. Esto es así ya que los artículos 7 y 8 de la mencionada ley establecen la presunción de autoría y de integridad de los documentos firmados digitalmente.

Habiendo entendido qué es la firma digital, resta entender qué es la firma electrónica. La Ley de Firma Digital, en su artículo 5° dice que se entiende por firma electrónica “*al conjunto de datos*

⁴⁸ Alcover Garau, Guillermo, “Concepto de Firma Electrónica, Firma Electrónica y Firma Manual” en *La Seguridad Jurídica en las transacciones electrónicas. Seminario organizado por el Consejo General del Notariado en la UIMP* (Civitas: Madrid, 2002).

⁴⁹ Aboud, Antonio Ariel, Cristian Fernando Scoconi y José Luis Severin, “Impuesto de sellos y documentos digitales: aproximación y alternativa armonizadora” en *II Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal – Asociación Argentina de Estudios Fiscales*, p.5

electrónicos integrados, ligados o asociados de manera lógica a otros datos electrónicos, utilizado por el signatario como su medio de identificación, que carezca de alguno de los requisitos legales para ser considerada firma digital. En caso de ser desconocida la firma electrónica corresponde a quien la invoca acreditar su validez". Vemos entonces que la firma electrónica es según la ley una categoría residual que no posee la presunción *iuris tantum* respecto de su autoría y, como consecuencia lógica, tampoco de su integridad.

Ahora bien, ¿es posible utilizar la firma digital en los tres medios de contratación digital que se mencionaron en este capítulo? En primer lugar, los documentos digitales son el típico caso en el cual se puede utilizar la firma digital. Mediante la operación de *hashing*, por ejemplo, se simplifica mucho el envío y recepción de los documentos digitales, haciendo posible y fácil la contratación digital mediante el intercambio de documentos digitales. Por el otro lado, no es posible utilizar el procedimiento de firma digital en la contratación a través de sitios web. Lógicamente, el contratante no podrá firmar digitalmente porque no habrá documento que firmar: simplemente se perfecciona el contrato mediante un *click* en un botón específico. Si bien se pueden utilizar medidas para asegurar la autoría del contratante, como puede ser la necesidad de introducir una contraseña propia previo a pulsar el botón en cuestión, todavía no se estaría bajo el supuesto de firma digital; son dos cosas absolutamente distintas. Finalmente, en la contratación mediante el intercambio de correo electrónico, tampoco se puede utilizar el procedimiento de firma digital. Si se cifrara el contenido de un correo electrónico y se lo enviara a otra persona como adjunto de un nuevo correo electrónico, estaríamos ante el supuesto de contratación mediante el intercambio de documentos digitales, y ya no ante el intercambio de correo electrónico del que aquí se habla. De la misma forma, si las partes intercambiaran texto por cualquier medio, que luego imprimen y firman, el perfeccionamiento del contrato se daría con la firma del contrato ya impreso, lo que ubicaría a la situación bajo lo que, como ya se ha dicho, no es el contrato electrónico. En el intercambio de correos se podría considerar, a lo sumo, la utilización de firma electrónica: si quien envía el mensaje introduce su nombre al final del mismo a modo de firma, estaremos ante un conjunto de datos electrónicos (lo que se ve representado en el texto de la firma), ligado de manera lógica a otros datos electrónicos (el mensaje tal como se lo ve en la pantalla), utilizado por el signatario como su medio de identificación, pero carece de dos requisitos fundamentales para ser considerado firma digital: este medio de contratación no garantiza la integridad del texto, en este caso, que lo enviado sea lo mismo que lo recibido, ni la autoría de quien lo envía.

- c) Conclusiones sobre cuándo el Contrato Digital es instrumento en los términos de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos a los fines del impuesto de sellos.

Se ha visto en este capítulo que el artículo 286 del Código Civil y Comercial equipara la firma ológrafa a la firma digital sólo cuando ésta última garantiza tanto la autoría del firmante como la integridad del texto, es decir que el texto recibido sea el mismo que se ha enviado. Entonces resta ver cuándo se puede considerar que se está ante un instrumento, en los términos de la Ley de Coparticipación, en las tres modalidades de contratación electrónica que se han visto.

En primer lugar, de la contratación mediante el uso de documentos digitales puede surgir un “instrumento” en esos términos. Esto es así porque el documento digital puede ser un documento del cual surja el perfeccionamiento de un contrato 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. Esto será así siempre que el documento digital cuente con la firma digital. Caso contrario, si el documento digital no estuviera firmado digitalmente, no estaríamos ante un contrato perfeccionado. Incluso si se comprobara que, a pesar de no estar firmado el documento digital, el negocio que allí se indica se ha llevado a cabo y se tenga al contrato por perfeccionado, no se cumpliría la exigencia de que del documento surja el perfeccionamiento con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes, como exige el artículo 9, inciso b), párrafo 2 de la Ley de Coparticipación. Ahora bien, si el documento digital se imprimiera y firmara, ya no estaríamos ante la presencia de la celebración de un contrato electrónico, como se ha visto, por lo que la cuestión escapa al análisis hecho en este trabajo y se ubica dentro del supuesto clásico del problema: la gravabilidad de los contratos materiales. Entonces, un documento digital que sea un contrato, en el cual las partes han firmado digitalmente, podría ser considerado un instrumento en los términos de la Ley

En el caso de la contratación mediante el uso de sitios web, la situación es completamente distinta. Si bien es cierto que habría que analizar cada caso en particular, también es cierto que, en principio, si el perfeccionamiento de un acuerdo se da mediante un *click* en un botón, es difícil que lo que surja de allí pueda considerarse un instrumento. Esto es así porque al no firmarse digitalmente la aceptación de los términos propuestos en el sitio web, lo que de allí surge no puede ser considerado un instrumento autosuficiente, ya que se podría impugnar, entre otras cosas, la identidad tanto del oferente como del aceptante, los términos propuestos y aceptados, etc. No alcanza con que el aceptante tenga, por ejemplo, un perfil en el sitio web al cual para

acceder deba ingresar una contraseña, ya que habría que probar que quien creó ese perfil en el sitio web sea el contribuyente, que quien ingresó en ese momento y pulsó el botón para aceptar la oferta sea también el contribuyente, y así.

Por último, el caso de la contratación mediante el uso de correo electrónico. En este caso, lo usual es que se dé un intercambio de *e-mails* entre las partes que deriven en el acuerdo. Si tomamos cada correo enviado por una y otra parte individualmente, es claro que no estaremos ante un instrumento ya que sólo la oferta, o sólo la aceptación es lo que se puede ver, por lo que no se estará ante un instrumento que revista los caracteres exteriores de un título jurídico por el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones. Sin embargo, si tomáramos una cadena de *e-mails* en la cual las partes acordaron los términos de contratación en su conjunto⁵⁰, tampoco estaríamos ante la presencia de un instrumento en los términos de la ley. Está claro que en este caso tampoco se podrá firmar digitalmente el acuerdo, y, como ya se ha visto, a lo sumo se podrá considerar que existe una firma electrónica. Sin embargo, eso no es suficiente para considerar el acuerdo como un instrumento ya que lo que diga ese texto que se encuentra en el intercambio de correo electrónico no alcanza para exigir el cumplimiento de las obligaciones allí supuestamente asumidas. Será necesario probar, entre otras cosas, la autoría de quienes enviaron los *e-mails*, la integridad del texto que compone dicha cadena, es decir que será necesario probar tanto que quien envió uno y otro correo son los contribuyentes, además de que lo que envió una u otra parte es lo mismo que lo que recibió la otra, y, además, será necesario probar el envío y recepción de los *e-mails*. En este caso, así como en el caso de la contratación mediante páginas web, no se cumple con todos los requisitos exigidos por la normativa a los efectos de reputarse válidos entre las partes. Al no poder identificarse fehacientemente tanto al emisor de la oferta como al aceptante, de manera que la manifestación de voluntad que se exhibe en la oferta y la aceptación no puede dar lugar a que se exija el cumplimiento autónomamente de las prestaciones allí establecidas, con prescindencia de otros medios de prueba adicionales⁵¹. Incluso cuando se imprima el o los correos, eso implica contar con un documento sin ningún valor probatorio, por lo difícil que resultará probar la autoría e integridad de lo acordado con el documento impreso. No

⁵⁰ Entiéndase este supuesto como aquel en el cual una parte envía un correo electrónico y la otra contesta haciendo uso de la opción “Responder”, según la cual el texto de lo enviado por la primera parte se reproduce en la respuesta enviada por la segunda parte.

⁵¹ Aboud, Antonio Ariel, Cristian Fernando Scoconi y José Luis Severin, “Impuesto de sellos y documentos digitales: aproximación y alternativa armonizadora” en II Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal – Asociación Argentina de Estudios Fiscales, p.9

cambia esto en el supuesto en que un escribano labrara un acta notarial dando fe de que lo que ve en pantalla es idéntico a lo impreso, ya que no se podrá asegurar quién ha sido realmente el autor del mensaje ni que el mensaje recibido coincida con el mensaje enviado originalmente⁵².

En este sentido, queda demostrado que la única forma de obtener un instrumento, en los términos de la Ley de Coparticipación, en la contratación electrónica es mediante el uso de documentos digitales con firma digital. Esto es porque, al no tener un soporte papel, los contratos celebrados electrónicamente, en principio, no encuadran en la definición de instrumento de la Ley de Coparticipación, salvo que queden comprendidos en la definición de “documento electrónico” de la Ley de Firma Digital. Se ha demostrado que en las demás modalidades de contratación electrónica no se cumplen los requisitos exigidos por la Ley de Coparticipación para que proceda el gravamen.

Capítulo 4: Sobre cómo se grava el comercio electrónico en Argentina y como debería gravarse.

En el primer capítulo de este trabajo ya se ha adelantado sobre los problemas que causa la pretensión fiscal excesiva de los fiscos de cada provincia. En este capítulo final, se hará repaso general sobre los Códigos Fiscales de cada provincia, con detenimiento en ciertos casos paradigmáticos, para analizar cómo grava cada uno de ellos el comercio electrónico con el impuesto de sellos. Algunas provincias se expondrán agrupadas, ya que puede suceder que la redacción de dos o más provincias sea idéntica, o que los conceptos que se quieren exponer se encuentran en más de una provincia al mismo tiempo.

a) Ciudad Autónoma de Buenos Aires:

El caso de la Capital Federal es un caso excepcional que, sin duda, merece un comentario especial dados los cambios legislativos de los últimos años respecto al impuesto de sellos y el comercio electrónico. El Código Fiscal vigente hasta el 31 de diciembre de 2014 no hacía una mención específica, en los apartados correspondientes al impuesto de sellos, al comercio electrónico en alguna de sus formas. El artículo 421 según la Ley N° 2997 de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires decía, directamente, que lo que se gravaba, siempre que se cumpliera con los

⁵² Malvitano, Rubén H., “El impuesto de sellos y la concertación electrónica” en II Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal – Asociación Argentina de Estudios Fiscales, p. 13

demás requisitos, eran “los actos, contratos y operaciones realizados por correspondencia epistolar o telegráfica”⁵³. Luego, la Ley N° 5237 introdujo ciertos cambios en el Código Fiscal, que, en su versión del 2015, establecía, en su artículo 438, que se encontraban alcanzadas por el impuesto de sellos la correspondencia epistolar o telegráfica, en la cual se incluía expresamente el “correo electrónico, **con firma electrónica o digital**”⁵⁴. Como es previsible ya a esta altura del trabajo, la redacción de este artículo 438 levantó muchas críticas por parte de la doctrina ya que, bajo esa redacción, la remisión de una oferta enviada por correo electrónico simple, sin cumplir con ninguno de los requisitos formales que ya se han visto, y aceptada mediante la contestación de ese mismo *e-mail*, se consideraría alcanzada por el gravamen, al haberse verificado la generación del hecho imponible. Publicada en enero del 2016, la Ley N° 5493 modificó esta situación, por lo que el Código Fiscal vigente desde el 1ro de enero de 2016 establece que quedan alcanzados por el gravamen “los actos, contratos y operaciones realizados por correspondencia epistolar o telegráfica, **correo electrónico, con firma digital**”. Si bien la coma entre “correo electrónico” y “con firma digital” podría hacer parecer que se está hablando de dos situaciones distintas (por un lado los actos contratos y operaciones realizados por correo electrónico, y por el otro lado los actos contratos y operaciones realizados con firma digital), el hecho de que se haya modificado la redacción del artículo para eliminar la mención a la firma digital hace suponer que se está hablando de la contratación mediante correo electrónico que haya sido firmado digitalmente, o cuyos documentos adjuntos hayan sido firmados mediante el procedimiento de firma digital. De todos modos, la duda sobre si el correo electrónico simple (generalmente con firma digital) se encuentra alcanzado por el gravamen puede existir, por lo que persiste el problema presente en la gran mayoría de los Códigos Fiscales que es la especulación del fisco ante la incertidumbre o ignorancia del contribuyente, por lo que a pesar de la modificación introducida por la Ley 5493, todavía hay mucho por mejorar para que el Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires cumpla con la Ley-Convenio de la cual es parte.

b) Salta:

⁵³ Brandt, María I. y Daiana Castro, *CABA. Sellos. Modificaciones al Código Fiscal y el reconocimiento del principio instrumental en el impuesto*. Doctrina Tributaria ERREPAR, Tomo XXXVII. Marzo 2016.

⁵⁴ Brandt, María I. y Daiana Castro, *CABA. Sellos. Modificaciones al Código Fiscal y el reconocimiento del principio instrumental en el impuesto*. Doctrina Tributaria ERREPAR, Tomo XXXVII. Marzo 2016. (El resaltado me pertenece).

El caso salteño también es un caso especial y raro entre todos los Códigos Fiscales ya que parece ser en cierto modo el más correcto, o el que más se ajusta a los conceptos vistos en este trabajo. A pesar de que la versión del Código Fiscal puesta a disposición en el sitio web de la Dirección General de Rentas de la Provincia se encuentra desactualizado, por lo que no incluye disposición alguna sobre el comercio electrónico, lo cierto es que la normativa vigente establece, en su artículo 230, que la correspondencia electrónica será gravada siempre que “la firma electrónica o clave equivalente sea asimilable a la firma ológrafa, por disposición expresa de las leyes de fondo, y se cumplan los requisitos señalados siempre y cuando se encuentren instrumentados en soporte papel”⁵⁵. La primera impresión de esta disposición es muy buena, ya que se puede ver que el mismo Código Fiscal limita su capacidad y reconoce la aplicación de las leyes de fondo respecto a cuándo se está ante un equivalente a la firma ológrafa, además de reconocer la existencia y superioridad de la Ley-Convenio. De todos modos, el artículo tal como se lo ha visto tiene un importante error de concepto, ya que exige que para la procedencia del gravamen, los actos deben encontrarse instrumentados en soporte papel. Esto significa que, como se ha visto en los capítulos precedentes, el Código Fiscal de Salta no grava el comercio electrónico con impuesto de sellos, ya que lo que grava es, en definitiva, el instrumento en soporte papel, pero, sobre lo cual se debe tener en cuenta que se debe cumplir, también con el principio de autosuficiencia, lo que parece altamente improbable. No se puede concebir la situación en la que dos personas contraten entre sí digitalmente, utilizando el procedimiento costoso de la firma digital, para luego imprimir el acuerdo y hacerlo firmar por ambas partes nuevamente, puesto que la firma de ambas partes es, en este caso, requisito para que sea considerado perfeccionado y autosuficiente el acto y, por lo tanto, que el documento impreso califique como instrumento, tal como exige el artículo en cuestión.

c) Formosa, Jujuy y Misiones:

Los Códigos Fiscales de las provincias de Formosa, Jujuy y Misiones pueden ser agrupados ya que, en lo que respecta al impuesto de sellos en el comercio electrónico, tienen una redacción al menos similar. Así es que las tres provincias establecieron en el último tiempo que la aplicación del impuesto de sellos procederá incluso en las operaciones concertadas a través del correo

⁵⁵ Conforme art. 230 del Código Fiscal de Salta.

electrónico con firma electrónica o digital. En estos casos se trata a la firma electrónica como si fuera equivalente a la firma ológrafa, en cuanto a que, según estos Códigos, la firma electrónica alcanza para el perfeccionamiento del acto en cuestión, tal como lo hacía el Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires a partir de la Ley N° 5237 y hasta la Ley N° 5493. En estos casos, la pretensión de los fiscos provinciales de gravar la contratación por correo electrónico que sólo tenga firma electrónica contraría el principio de instrumentalidad sobre el cual ya se ha expuesto en este trabajo. Es así que, llegada a la instancia, cualquier juzgado o tribunal debería declarar improcedente el gravamen, cosa que claramente no sucede sino hasta llegada la instancia del máximo tribunal. De lo contrario, la Corte Suprema no se habría tenido que expedir tantas veces. El caso de Jujuy merece una atención especial: su artículo 179 incluye, dentro de los contratos gravados, a los contratos con cláusula de aceptación ficta. Esto quiere decir, básicamente, que el Código Fiscal jujeño intenta extender la aplicación del impuesto de sellos a la contratación instrumentada mediante cartas de oferta y aceptación, y a los contratos con aceptación tácita en general. Un ejemplo del tipo de contrato al que apunta esta parte de la normativa puede ser cuando una empresa de limpieza o mantenimiento ofrece a otra sus servicios, y se establece en el contrato que se considerará aceptada la propuesta si la empresa contratante permite que los empleados de la empresa de limpieza entren al edificio. Otro ejemplo puede ser aquellas ofertas donde se estipula que la propuesta se considerará aceptada cuando la otra parte deposite una suma de dinero (generalmente insignificante en comparación con el valor de las prestaciones del acuerdo) en la cuenta de la otra parte.

d) Corrientes y Santa Fe:

Los Códigos Fiscales de estas dos provincias no merecen mucho análisis. Lo cierto es que ambas incluyen dentro de las posibilidades de procedencia del gravamen a la contratación por internet, sin especificar cómo operaría en ese caso el gravamen, o por cualquier otro “medio idóneo”. Es sumamente criticable la vaguedad en la redacción, pero, si las instituciones funcionaran como debieran, no habría razón para pensar que existe un error en la redacción ya que dentro de los “medios idóneos” se encuentran, solamente, los vistos en este trabajo como idóneos, es decir, que el silencio respecto de cuáles son los medios idóneos en la legislación remite

a las normas aplicables ya vistas, por ejemplo, a la Ley de Coparticipación y a la Ley de Firma Digital, lo que hará concluir a cualquier persona razonable que solo se estará ante un “medio idóneo” cuando haya un instrumento físico o cuando exista un instrumento digital con firma digital.

e) Santiago del Estero, Río Negro y Neuquén:

Los Códigos Fiscales de las provincias de Santiago del Estero, Río Negro y Neuquén se pueden agrupar para su análisis por la simple razón de que la redacción es idéntica en la parte pertinente a este trabajo. Así es que los mencionados Códigos gravan los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso que sean efectuados por internet siempre que se verifique el perfeccionamiento de los mismos por hechos, actos o documentación. Es evidente por qué este tipo de redacción es criticable. En primer lugar, los 3 Códigos hablan de “internet”, a secas, lo que puede ser demasiado abarcativo. Pero lo más grave es que el propio Código Fiscal de esas provincias avala una teoría que, como se ha visto, ya fue desechada por la Corte Suprema, que es la teoría de la realidad económica. Se le brinda al fisco la libertad de verificar el perfeccionamiento de un acto a través de los hechos o de los actos, más allá de a través de la documentación. Verificar el perfeccionamiento a través de los hechos o actos significa, básicamente, verificar que se ha realizado la operación económica en cuestión, y, en caso afirmativo, según los Códigos Fiscales mencionados, se habrá verificado el perfeccionamiento de los actos exigido por la Ley de Coparticipación.

f) Santa Cruz, Tierra del Fuego y La Pampa:

Estas tres provincias tienen, nuevamente, Códigos Fiscales bastante parecidos en lo que respecta al impuesto de sellos y el comercio electrónico. En primer lugar, no contienen disposiciones específicas sobre la aplicación, o no, del gravamen en materia de contratación electrónica. En segundo lugar, los tres se limitan a decir que el impuesto de sellos procederá por el solo hecho de su instrumentación, con abstracción de su validez o eficacia jurídica, más allá de que alguna pueda ahondar más que otra con respecto a la contratación por correspondencia, en ninguno de los tres Códigos se puede encontrar algo pertinente para este trabajo ni, aunque sea, una mención a la contratación electrónica. Es importante remarcar que la no-mención a los

medios de contratación digital en estos casos no obsta a la procedencia del gravamen, ya que, como ya se ha visto, puede existir el instrumento creado digitalmente, lo que conllevaría la aplicación del impuesto de sellos. Esto es así siempre y cuando no se haya definido en el Código Fiscal la aplicación del impuesto de sellos en la contratación entre ausentes. Lo que se quiere decir con esto es que, si, como en el artículo 213 del Código Fiscal de Santa Cruz, se define que el impuesto procederá en la contratación entre ausentes cuando se haya realizado a través de correspondencia epistolar o telegráfica, esto podría excluir a la contratación por medios digitales, que es contratación entre ausentes como se ha visto, del gravamen por el principio de legalidad. Lo cierto es que esta cuestión probablemente podría ser, al menos, judicialable.

g) Catamarca:

El caso de la provincia de Catamarca es un caso muy especial por una sola cuestión. En lo atinente al comercio electrónico, el Código Fiscal de Catamarca no es muy distinto a los ya vistos, ya que se limita a mencionar dentro de las operaciones por correspondencia gravadas al correo electrónico y cualquier otro medio similar de contratación entre ausentes. Lo llamativo del artículo 199 del Código Fiscal de Catamarca es que incluye, dentro de las operaciones gravadas, a aquellas concertadas telefónicamente. Esto demuestra el desprecio absoluto por todas las normas vistas anteriormente, pero especialmente por la Ley de Coparticipación que, vale recordar, es una ley-convenio, que quiere decir que la provincia de Catamarca, a través de su legislatura, adhirió al régimen y se obligó a lo que allí se establece.

h) La Rioja, Buenos Aires, Chaco, Córdoba, Entre Ríos, Chubut, Mendoza, Tucumán, San Luis y San Juan:

Finalmente, respecto de estas diez provincias, y en lo que atañe al impuesto de sellos en el comercio electrónico, no hay mucho que se pueda analizar. Los Códigos Fiscales de estas jurisdicciones no hacen más que definir el hecho imponible, mencionar la correspondencia epistolar o telegráfica cuando se habla de contratación entre ausentes o, en algunos casos, ni siquiera eso. Por esta razón, creo que no vale la pena detenerse en ellos. Sólo mencionar que algunos Códigos Fiscales hablan de “otros medios idóneos” para ser considerados alcanzados por

el impuesto de sellos. Aquí cabría la discusión sobre si esto incluye, o no, al comercio electrónico. Por un lado se puede hablar del principio de legalidad como límite a la frase “otros medios idóneos”, ya que se estaría creando hechos imposables no taxativamente listados en el Código Fiscal pertinente. Por el otro lado, como se ha visto en este trabajo, en algunos casos el comercio electrónico se hace a través de medios idóneos para ser alcanzados por el gravamen, como pueden ser los documentos con firma digital, por lo que se podría considerar que el comercio electrónico está tan alcanzado en estos casos como en aquellos en los que se lo incluye expresamente. Si bien la validez de una disposición como la de “cualquier otro medio idóneo” es tema de discusión para otro trabajo, ya que por su amplitud escapa al objeto de este, no está de más advertir que mi posición sería más cercana a la primera postura, es decir, la no validez de disposiciones de este tipo, ya que considero que de lo contrario no solo se estaría vulnerando el principio de legalidad, principio rector del Derecho Tributario, sino que además, y en relación con este trabajo, se estaría incluyendo dentro del objeto del gravamen documentos que la Ley de Coparticipación expresamente excluye.

CONCLUSIÓN

Se ha visto a lo largo de este trabajo la deficiencia legislativa que se puede encontrar, hoy en día, en los distintos Códigos Fiscales de este país. Se ha visto también cómo debería ser legislado el impuesto de sellos en el comercio electrónico, más allá de la deliberada ignorancia de los fiscos provinciales. Mediante el análisis de la Ley de Coparticipación se ha estudiado los límites impuestos a las jurisdicciones respecto al cobro del impuesto de sellos. En lo relativo al comercio electrónico, se ha visto, en primer lugar, por qué es necesario acudir al Derecho Privado para completar los vacíos que la legislación tributaria ha dejado, y en segundo lugar, cómo utilizar la legislación de las leyes y Códigos de fondo para alcanzar ese fin. Por último, se ha visto cómo al estudiar los anteriores temas, se puede llegar a una buena técnica legislativa, que cumpla con todos los preceptos legales y jurisprudenciales, en pos de la seguridad jurídica.

El impuesto de sellos no intenta, ni debería intentar, gravar negocios entre personas, tal como se ha visto en este trabajo. Esto lo dejó claro la CSJN cuando negó la aplicación de las teorías de la realidad económica en los distintos fallos vistos en este trabajo y del complejo instrumental,

tal como se ha visto en el Capítulo 1. De todos modos, algunas provincias, avaladas por sus justicias locales, siguen diseñando sus Códigos Fiscales de manera contradictoria con estos conceptos esgrimidos por el Máximo Tribunal. Es difícil, después de toda la jurisprudencia y de la claridad de las leyes federales y, especialmente, de la Ley Convenio de Coparticipación Federal de Impuestos, ratificada por todas las jurisdicciones, pensar que se deba a un error en la redacción o en la codificación. Algún desconfiado podría pensar que las Provincias especulan con la reticencia de los contribuyentes a litigar, dado lo costoso del conflicto tributario. También se podría confiar en la buena fe de los fiscos provinciales y pensar que se legisla de esa forma por simple convicción, esperando, algún día, cambiar la tendencia jurisprudencial.

En algún punto, alguien podría decir que es casi lo mismo la forma en la que se redactan los Códigos Fiscales, si se incluye dentro del objeto del gravamen al comercio electrónico con firma digital expresamente, o si se habla de contratos “por internet”, o incluso si se incluyen los llamados telefónicos, si no se dice nada pero se incluyen dentro del objeto del gravamen a “todos los medios idóneos”. Se podría decir que lo cierto es que cualquier agencia de recaudación local (o, en última instancia, cualquier Juzgado o Tribunal) que respete y reconozca la jerarquía legal y judicial, se debería dedicar a gravar solamente aquellas operaciones electrónicas que se han visto en el trabajo que son alcanzadas por el gravamen, es decir, las que derivan en algún tipo de instrumento, y que deberían ignorar todas las demás. Sin embargo, es preciso hacer hincapié en lo peligroso que puede ser no adecuar los Códigos Fiscales a lo señalado. Al no hacerlo, los fiscos provinciales especulan con la ignorancia de los contribuyentes, o con su resistencia al litigio, o con su incapacidad para afrontar un proceso largo y tortuoso, máxime cuando se debe, primero, pagar el gravamen y luego discutir en los tribunales provinciales que suelen ser serviles al poder local. Es, y siempre será, muy importante que los Códigos Fiscales locales se ajusten en su redacción al Derecho vigente, que incluye no sólo las leyes provinciales y federales, sino también a los mandatos de la Corte Suprema y de los tribunales de acuerdo a su jerarquía.