

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

defensas y planteos desestimados en la instancia anterior y que el deber de colaboración y de obrar de buena fe le imponían al demandado la agregación del recibo de pago para la acreditación del mismo, no puede afirmarse que su obrar dé lugar a la aplicación de las sanciones propuestas. Por ello, la Sala las desestima.

Por estas consideraciones, disposiciones legales citadas y lo dictaminado por el Sr. Fiscal de Cámara, se resuelve: 1° Confirmar la resolución de fs. 152 / 153 en lo que fue materia de recurso; 2° Fijar los intereses por todo concepto en 22% anual; 3° Costas de alzada a la ejecutada (conf: art. 69 del Cód. Procesal); 4° Los honorarios se regularán oportunamente. Notifíquese y devuélvase. - Carlos Alberto Bellucci. - Roberto E. Greco. - Leopoldo L. V. Montes de Oca.

VIII. IMPUESTO DE SELLOS. Hecho imponible. Transferencia de bóveda mediante escritura: gravado

DOCTRINA:

- 1) El propietario de un sepulcro tiene el derecho de propiedad común del mismo... Es propietario de la instalación... pero no del terreno, porque los bienes del dominio público son públicos.
- 2) El propietario no tiene un derecho mixto - que no existe - sino derecho de dos órdenes: 1ro. el de propiedad del sepulcro, y 2do. el de concesión de una parte del dominio público.
- 3) En ese mismo orden de ideas se ubica la Ordenanza Municipal Nro. 27590 y así puede observarse...en el artículo 1ro... y en el art. 17, inc. a) donde puede observarse claramente la diferenciación que hace Bielsa al referirse a la caducidad de la "concesión del terreno" sobre el que se "halle el sepulcro".
- 4) Para que no queden dudas del doble régimen jurídico la ordenanza fija que la caducidad de la concesión del terreno, los ex titulares o sus sucesores sólo tendrán derecho al "reintegro del valor de lo edificado" y que subastado lo edificado, previa deducción de los gastos, el saldo se reservará en Tesorería "para devolverlo" a los ex-titulares.
- 5) El sepulcro es susceptible de enajenación y comporta una compraventa de inmueble.
- 6) El acto involucra en su precio la venta de la bóveda y la cesión del terreno, o solamente lo primero con la cesión gratuita de este último.
- 7) En ambos supuestos la situación deberá juzgarse a la luz del art 13 de la Ley de Impuesto de Sellos que trata sobre los instrumentos que contienen actos interdependientes..., en tanto la cesión del terreno conlleva la venta de lo edificado o, a la inversa, ésta incluye aquello. Debería estarse al acto cuyo gravamen resulte mayor:

Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, 28/4/95.

Autos: "Nacarato, María de las Mercedes", Expte. 12301 - 1(*) (371)

Planteo

El fisco aplicó una multa por omisión de impuesto con relación a una escritura en la que se instrumenta la transferencia de una bóveda sita en el

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

cementerio de la Recoleta. Según la actora, se instrumenta una cesión de derecho de uso de una bóveda y según el fisco nacional una compraventa. La actora alega que el acto en cuestión es una cesión de derechos habida cuenta de tratarse de un bien del dominio público, materia no susceptible de enajenación. Cita en su apoyo jurisprudencia de la C. S. J. N. que entendió que el derecho del particular sobre una sepultura es solamente una concesión de uso de un bien del dominio público, invoca doctrina en el mismo sentido y la Ordenanza Municipal aplicable en Capital Federal N° 27590, que establece que los particulares tienen sobre los sepulcros derechos que derivan del acto administrativo municipal que los otorgó. Para el fisco el sepulcro es susceptible de enajenación, citando análoga jurisprudencia que la actora, así como la doctrina y parte del texto de la escritura, que indicarían que se trata de una compraventa de inmueble y que, por lo tanto, la infracción se encuentra configurada.

Resumen

Se confirmó la sanción apelada. con costas.

Dijo el Tribunal Fiscal:

"A criterio de los suscriptos ambas partes han observado un aspecto parcial del fenómeno de los sepulcros, que bien diferencia el maestro Bielsa al separar el «sepulcro» del «terreno» sobre el que se encuentran.

"Que en ese sentido y luego de establecer que los cementerios son bienes del dominio público dice: «... b) los sepulcros crean derechos privados; el propietario de un sepulcro tiene el derecho de propiedad común del sepulcro, pero no del terreno, porque los bienes del dominio público son públicos. En el cementerio el propietario tiene la concesión de uso del terreno, como el propietario de un teatro o de un restaurante la tiene de un parque o en una plaza. El es propietario de la instalación pero no del terreno que forma parte del dominio público. El régimen del sepulcro es de derecho privado, y la propiedad del mismo se protege por las acciones e interdictos de derecho privado... El propietario no tiene un derecho mixto - que no existe - sino derecho de dos órdenes: 1ro. El de propiedad del sepulcro. 2do. El de concesión de una parte del dominio publico...» (Derecho Administrativo t. III, págs. 520 / 21, 6ta. edición, La Ley, Buenos Aires, 1964).

"Que en ese mismo orden de ideas se ubica la Ordenanza Municipal N° 27590 y así puede observarse que en el artículo 1° señala que los particulares «no tienen sobre las sepulturas otros derechos que los que deriven del acto administrativo municipal que los otorgó, sin que, en ningún caso, tales actos importen enajenaciones» donde se pone de manifiesto la parte regida por el derecho administrativo en esta materia.

"Que en el artículo 17, inc. a) puede observarse claramente la diferenciación que hace Bielsa en tanto se hace referencia a la caducidad de la «concesión del terreno» sobre el que se «halle el sepulcro».

"Que para que no queden dudas del doble régimen jurídico, la ordenanza, siempre dentro del art. 17 que fija las consecuencias de la caducidad de la concesión del terreno, dispone en su inciso d) que los ex titulares o sus sucesores sólo tendrán derecho al «reintegro del valor de lo edificado» en la

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

concesión declarada caduca, agregando en el inciso f) que si la Municipalidad subastara lo edificado, previa deducción de los gastos, reservará el saldo en Tesorería «para devolverlo cuando lo reclamen las personas mencionadas en el inciso d».

"V. Que establecido cuál es el régimen jurídico de los bienes de que se trata, corresponde proceder a calificar el acto cuya imposición se discute.

"Que puede leerse en la escritura N° 761 que se «vende, cede y transfiere» y por otra parte se «adquieren» todos los derechos y acciones que tienen y le corresponden sobre una bóveda ubicada en el cementerio del Norte, señalando el terreno sobre el que se encuentra.

"Que siguiendo el principio formal que gobierna el Impuesto de Sellos se trata de una compraventa de un inmueble, pero es sabido que el terreno sobre el que se asienta la bóveda no es susceptible de enajenación en tanto dominio público, situación que no es la misma para lo edificado sobre él.

"Que así ello, puede pensarse que el acto involucra en su precio la venta de la bóveda y la cesión del terreno o solamente lo primero, con la cesión gratuita de este último.

"Que en cualquiera de los dos casos se arriba a la misma situación sobre el tratamiento fiscal a aplicarse que, se anticipa, es el sostenido por el fisco nacional; que en ambos supuestos la situación debería juzgarse a la luz del artículo 13 de la ley del Impuesto de Sellos, que trata sobre los instrumentos que contienen actos interdependientes. Supuesto en el que encuadra la transmisión de la escritura N° 761 en tanto la cesión del terreno conlleva la venta de lo edificado o a la inversa, ésta incluye aquello.

"Que de acuerdo a ese artículo debería estarse al acto, cuyo gravamen resulte mayor, situación que en la especie se resuelve con respecto al único monto establecido, ya sea porque la cesión del terreno haya sido gratuita o porque no se ha definido su valor, por lo que cabe estar al monto consignado como lo ha hecho la Dirección General Impositiva.

"VI. Que la jurisprudencia citada no contradice lo resuelto, más si se tiene en cuenta que se pronuncia sobre una cuestión diferente, tratando tangencialmente el régimen de los sepulcros.

"Que la prueba producida en autos en tanto manifiesta que las bóvedas son bienes de dominio público no es incompatible con lo afirmado más arriba en cuanto a que los sepulcros «crean derechos privados»; por otra parte, en el mismo oficio que contesta la Dirección de Cementerios (fojas 41) se da cuenta de la posibilidad de venta de bóveda por escritura pública.

"Que la otra informativa pone de manifiesto que la apelante tiene antecedentes sumariales.

"Que por lo expuesto y la falta de agravios concretos en cuanto al ilícito tributario, corresponde confirmar la sanción apelada, con costas.

"Por ello, se resuelve:

"1. - Confirmar la sanción apelada, con costas".

Nota

A los efectos de la complementación de la información, recordamos a los

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

colegas que: a) dada la derogación del Impuesto de Sellos en Capital Federal dispuesta por el decreto 114 / 93 para todos los hechos imposables, salvo "las escrituras públicas de compraventa de inmuebles o de cualquier otro contrato por el cual se transfiera el dominio del inmueble", la cesión del derecho de concesión estará exenta y, siguiendo el criterio del fisco que ve en el edificio un inmueble, queda gravada la transferencia del mismo, y b) el acto se encuentra gravado por el Impuesto a la Transmisión de Inmuebles a título oneroso (art. 5° Res. Gral. de la DGI 3319 / 91) o por el Impuesto a las Ganancias (art. 16, Res. Gral., 3026 / 89), según el caso. En cualquiera de ambos, la norma dispone que el cálculo del impuesto se practique sobre el precio de la transferencia, incluidos terreno objeto de la concesión y construcción, o sea que, para estos gravámenes, se suman el precio de la cesión y el de la venta.

MISCELLANEUS

DIÁLOGOS EVANESCENTES

Días atrás - y no hace unos días atrás, que es redundante y por lo tanto frase preferida por los relatores de fútbol - cuando caminaba rumbo al escritorio pensaba que estaba próximo el cierre de la edición de este número 842 y aún no había escrito - o llenado, si ustedes prefieren - la egregia y esclarecida sección Miscellaneus puesto que, muchos días más atrás que unos días atrás, había perdido la esperanza de que alguien - designación de una persona indeterminada de una manera más vaga que alguno/a (ya me parecía que la vagancia tenía algo que ver) - remita, envíe, entregue, facilite, suministre o al menos arroje una colaboración. Mientras caminaba, decía, barruntaba con creciente preocupación, no exenta de alarma, qué sucedería si - tal cual yo había amenazado más de una vez - simulaba que se había agotado el ingenio del infradotadoscripto y omitía toda la miscelánea. Dos nuevos pensamientos me asaltaron: 1°) Que se había agotado ¿qué'?. el cual excluí inmediatamente porque no me gustaba nada: y 2°) ¿Y si simulaba otra cosa más creíble?, como, por ejemplo, alguna censura previa gubernamental que, atajándose de la tacha de inconstitucionalidad, daba prioridad al tratado internacional que prohíbe el tránsito de desechos y desperdicios literarios. Tampoco: nadie creería que ningún gobierno además de otras cosas, derrochara su tiempo. Resistí entonces el asalto de ambos pensamientos dando paso, así, a un tercero que, a la postre, estimé sería victorioso: es preciso presentar la sección con bastante simpleza: que no crean los posibles colaboradores que se les exige una erudición o ilustración especial. Debo, por ello, redactar en una forma más sencilla, sin continuas alusiones idiomáticas culturaloides que me dan un trabajo bárbaro y a veces ni yo las entiendo; debo escribir en un idioma llano, coloquial (coloquio, como casi todo el mundo sabe, proviene del latín loqui "hablar", a través del latín tardío colloquium "conversar", equivalente, a su vez, de interloqui "dialogar", acepción rara en el idioma latino y debida a un calco del griego dialógomai "yo hablo - légō - a través - día - de algo", de la