

ran totalmente ajenos a las múltiples relaciones jurídicas que se generaran entre ellos (Sala II, “Wuille-Bille”, 20/11/80).

Por lo expuesto se revoca la sentencia apelada en cuanto fue materia de recurso. Costas a la vencida (art. 68, C. P. C. C.).

El doctor *Uslenghi* no suscribe la presente por hallarse en uso de licencia (art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional).— *Guillermo P. Galli*.— *María Jeanneret de Pérez Cortés*.

NOTA A FALLO

GRAVABILIDAD DE ACTOS ECONÓMICAMENTE INTERDEPENDIENTES.

UN ACERTADO FALLO DE CÁMARA

Por **Nelly Alicia Taiana de Brandi**

Cuestión sujeta a juzgamiento de segunda instancia

Se trata de un negocio en el que se celebra una **permuta**, por la que un contratante transmite a otro un terreno por una suma determinada, para que éste construya un edificio y le entregue como contraprestación unidades construidas, obligación de hacer cuyo cumplimiento se garantiza con **hipoteca** sobre el inmueble transmitido por el mismo precio que la permuta.

La **Dirección General Impositiva reclamó a la escribana autorizante el pago del impuesto de sellos por ambos actos: transmisión de dominio e hipoteca.**

Apeló la notaria invocando: a) el **carácter accesorio de la hipoteca** que, a su entender, acota la gravabilidad al contrato principal cuando por éste se ha abonado el impuesto, y b) la omisión por parte del organismo recaudador de la **aplicación del artículo 13¹ de la Ley de Sellos 18524/70 t. o. 1986**, que regula el gravamen de los actos interdependientes.

El Tribunal Fiscal confirmó la resolución de la Dirección General Impositiva haciendo aplicación directa del artículo 24, párrafo primero, inciso a) de la ley de sellos individualizada².

Para el Tribunal Fiscal, la **gravabilidad surge de la mera constitución de dos derechos reales**. Para la actora, la eximición de la doble gravabilidad del instrumento deriva del carácter accesorio de la hipoteca.

(1) Art. 13, ley 18524/70 t. o.: “Si en un mismo instrumento se formalizan entre las mismas partes varios actos que versan sobre un mismo objeto y guardan relación de interdependencia entre sí, sólo debe abonarse el impuesto correspondiente al acto cuyo gravamen resulte mayor.

“Si el instrumento no reuniera esas condiciones, cada acto abonará el impuesto que, aisladamente considerado, le corresponde.”

(2) Art. 24, ley 18524/70: “Estarán sujetos al impuesto proporcional del veinticinco por mil (25 0/00) sobre los montos imponibles respectivos, los actos que se mencionan a continuación: a) constitución de derechos reales sobre inmuebles y sus prórrogas...”

Pronunciamiento de la Sala IV de la Cámara Nacional Federal en lo Contencioso Administrativo

Revoca el tribunal de alzada la sentencia del Tribunal Fiscal. Sostiene que la interpretación normativa debe ser consistente y libre de contradicciones y, sobre la base de ese comportamiento exegético, declara: a) **de aplicación el artículo 13** ya mencionado, que frente a actos interdependientes grava el de mayor rendimiento fiscal y si todos pagan igual tasa, sólo a uno de ellos, y b) **irrelevante el carácter principal o accesorio de la hipoteca**.

Cuál no será la meridiana claridad con que ve los hechos que juzga, que el tribunal impone las costas al organismo tributario castigándolo por la temeridad de su pretensión.

Nuestro comentario

Dos cuestiones deben destacarse en este fallo de Cámara. Por una parte, el criterio interpretativo que utiliza el juzgador para aplicar la normativa tributaria y, por otra parte, la aguda distinción que hace entre la exención procedente por causa de la interdependencia de los actos otorgados y la exención por causa de la accesoriedad.

Métodos de interpretación

Respecto de la interpretación de la normativa en cuestión, el fallo reivindica para el Derecho Tributario los procedimientos que son comunes a todas las ramas jurídicas y así rechaza la exégesis gramatical y estática del Tribunal Fiscal, justificada sólo en un fiscalismo desorbitado, y adopta una interpretación consistente o coherente, consecuente, abarcadora e integradora que evita “poner en pugna disposiciones, destruyendo las unas por las otras y adoptando como verdadera la que las concilie y deje a todas con valor y efecto”.

Decide la Cámara sin olvidar el **principio de legalidad** que preside la imposición y el **principio de la realidad económica** que la encauza y acota. Así, en una **interpretación estricta** de la materia³, en el artículo 13, el tribunal de alzada encuentra la exención normativa procedente y considera que el *a quo* hubiese arribado a igual conclusión de haber examinado “en su contexto... la verdadera naturaleza de la operación celebrada”. Para esta interpretación tampoco toma en cuenta la validez del acto, que es ajena al impuesto de sellos dado su carácter instrumental.

Interdependencia de actos

La interdependencia significa “la peculiaridad de que las obligaciones están tan ligadas entre sí que una no puede existir sin la otra”⁴, todas ellas ubicadas en un plano de igual jerarquía.

(3) El Dr. José Osvaldo Casás, abogado, especialista en Derecho Tributario, opina que no debe hablarse de “interpretación restrictiva” de las normas tributarias sino “estricta” (*Presión fiscal e inconstitucionalidad*, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1992).

(4) SOLER, Osvaldo H.; FRÖLICH, J. Ricardo y ANDRADE, Jorge A., *Impuesto de sellos*, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1988, pág. 35.

Para la resolución del caso la Cámara tuvo en cuenta la concurrencia en el hecho sujeto a juzgamiento de los extremos exigidos por el artículo 13: **una única operación económica volcada en un único instrumento entre las mismas partes con un único objeto en una relación de interdependencia.**

Como bien lo señala el fallo, se trata de **interdependencia económica, no jurídica.** Es una interdependencia originada en la voluntad de las partes por la que cada uno de los actos constituye la causa del otro, “de acuerdo con los usos y costumbres de la vida económica”.

En el caso que nos ocupa, la enajenación del terreno sólo se justifica para el transmitente, si queda asegurada la realización de la obra y el retorno de unidades construidas. Para el contratante constructor, sólo si de esa manera se hace de un terreno ajeno, para cuya adquisición no posee fondos suficientes que, en todo caso, necesita afectar a la realización del edificio. La sola transferencia no es viable económicamente y la garantía aislada no tiene razón de ser.

Interdependencia y accesoriedad

La notaria invoca el carácter accesorio de la hipoteca y su desgravación sin que surja del fallo la norma específica en la que se apoya.

Sobre el particular, la Cámara **no establece las diferencias entre la interdependencia y la accesoriedad** y se limita a hacer un descarte tangencial, al decir: “resulta irrelevante en la decisión del caso la cuestión relativa a si la hipoteca era una obligación principal o accesorio o si le alcanzaban las enunciaciones previstas en la ley”.

Hubiese sido importante distinguir las ya que, **de tratarse de una obligación accesorio, ésta quedaría encuadrada en la exención del artículo 13, de ser ello posible, o estaría gravada por no quedar alcanzada por el artículo 58 inciso o), ambos de la ley de sellos vigente.**

Como lo hemos precisado en el comentario que antecede, hay interdependencia cuando estamos ante una única negociación económica en la que se celebra más de un acto jurídico entre las mismas personas, en un solo instrumento, actos que se integran, vinculan y correlacionan en cuanto a su desenvolvimiento y a la finalidad perseguida. Esta interdependencia significa que cada acto jurídico no puede existir sin el otro, colocados todos en un mismo plano de correspondencia recíproca.

Para Soler, Frölich y Andrade, la interdependencia del artículo 13 se encuentra contemplada en el artículo 523 del Código Civil, según el cual “de dos obligaciones, una es principal y la otra accesorio”. Pero aquí lo que conceptúan los autores es la relación de accesoriedad, o sea, la correspondencia de una sola mano, en la que un acto depende o se supedita a otro. **Aparentemente, los autores opinan que la accesoriedad es el único caso de interdependencia o, en todo caso, una especie dentro del género.** En este caso, la exención sólo cabría para los actos accesorios dentro del artículo 13, siempre que se tratara de obligaciones accesorias comprometidas por uno de los sujetos de la obligación principal. No quedaría exenta la obligación constituida por un tercero ajeno a ésta última, pues no se cumpliría uno de los requisitos exigidos por la norma:

“entre las mismas partes”. Va de suyo la injusticia que significaría este doble tratamiento.

A su vez, no correspondería la exención por el artículo 58 inciso o), porque éste se limita a enumerar como derecho accesorio únicamente a la prenda y nada dice de la hipoteca. La interpretación estricta de las exenciones nos impide incluir la hipoteca en este artículo.

Esta exclusión surge de la siguiente interpretación: de la lectura del artículo 524 del Código Civil⁵ los últimos autores nombrados obtienen una clasificación en: a) obligaciones accesorias al objeto, entre las que están la cláusula penal y el arras, b) obligaciones accesorias a las personas, o sea, la fianza y el aval y c) **los derechos accesorios, o sea, la hipoteca, la prenda y la anticresis**. De éstos últimos, la exención rescata, sin fundamento atendible, a un solo derecho accesorio: la prenda. Así dice el artículo 58: “Están exentos del impuesto... o) las fianzas u otras obligaciones accesorias, como asimismo la constitución de prendas, cuando se pruebe que han sido contraídas para garantizar obligaciones que hayan pagado el impuesto de sellos correspondiente en la respectiva jurisdicción de imposición o que en la misma se encontraban exentos o no gravados por dicho impuesto. Si no se demostrase el pago del impuesto sobre el instrumento principal o en su caso la excepción o la no sujeción al tributo de sellos, los documentos a que se refiere este inciso estarán sometidos al impuesto que establece el artículo 20 incisos p) y q)”⁶.

De lo expuesto resulta que si en el caso que comentamos la Cámara hubiere detectado en la hipoteca, no un acto interdependiente sino un acto accesorio, debería haber decidido si lo consideraba exento por estar comprendido en el artículo 13, ya que constituye el derecho real de hipoteca el constructor, o gravado por no estar alcanzado por las previsiones del artículo 58 inciso o).

Nosotros entendemos que, más allá de la relación género-especie que justifica un enfoque doctrinario del tema, el distinto tratamiento y la falta de vinculación entre ambos conceptos en la ley impositiva merita el enfoque particular e individual en cada caso que nos permita la observancia de la interpretación estricta de la norma tributaria.

Felizmente, la Cámara actuó con tal claridad de conceptos que se pronunció por el carácter interdependiente de los actos jurídicos celebrados en la negociación expuesta al comienzo de este comentario sin vincularlos con el criterio de accesoriedad.

(5) Art. 524 del Código Civil: “Las obligaciones son principales o accesorias con relación a su objeto, o con relación a las personas obligadas. Las obligaciones son accesorias respecto del objeto de ellas cuando son contraídas para asegurar el cumplimiento de la obligación principal; como son las cláusulas penales. Las obligaciones son accesorias a las personas obligadas, cuando éstas las contrajeren como garantes o fiadores. Accesorios de la obligación vienen a ser, no sólo todas las obligaciones accesorias, sino también los derechos accesorios del acreedor como la prenda o hipoteca”.

(6) Art. 20 de la Ley de Sellos: “Están sujetos al impuesto... p) las fianzas u otras obligaciones accesorias, incluyendo la constitución de prenda...”