

IMPUESTO DE SELLOS. LEY 874 DE LA CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES. DECRETO REGLAMENTARIO Y RESOLUCIONES*

Por **Nelly A. Taiana de Brandi**

I.- Caracterización del impuesto de sellos

Antes de arrimar algunos comentarios sobre la ley de reciente sanción, los que de ninguna manera abarcan la problemática en su totalidad, nos parece necesario recordar ciertas premisas que influirán en nuestras apreciaciones.

Nos referimos a **un impuesto local e instrumental. No se grava el negocio.** Para que nazca la gravabilidad debe haber documento portante.

Tampoco es suficiente cualquier documento. Siguiendo la línea de pensamiento del doctor Vicente Díaz, es menester que sea uno o más de un instrumento conexos, que contenga/n **un negocio concluido**, independientemente de su validez o eficacia.

Más allá de la denominación que le adjudiquen las partes, ha de estarse al negocio plasmado por los contratantes por la aplicación inmediata del principio de la realidad económica que prevalece en materia contributiva. Nuestro autor rechaza la llamada “teoría del complejo instrumental”, para la que bastan las meras presunciones, y da como ejemplos de la inexistencia del instrumento: un documento privado sin firma o un mero registro contable. Ha de estarse a la finalidad expresada por los contratantes y al *substractum* económico condicionante del acto.

Si bien en principio es un impuesto indivisible, esta característica no es de la esencia del impuesto y existen importantes excepciones. En la normativa sujeta a estudio, en el artículo 2º de la resolución 227/03, el Gobierno de la Ciudad Autó-

*Especial para *Revista del Notariado*.

noma de Buenos Aires dispone expresamente que “en el caso de exención en razón de la persona de uno de los contratantes [...] la misma será proporcional a la participación de dicho contratante en la operación”. Igual discriminación corresponderá en el supuesto que el inmueble esté parcialmente destinado a vivienda; corresponde el pago por la superficie no sujeta a exención.

II.- Panorama normativo de base

II.1.- Ley 874/2002

El Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires no legisla el impuesto de sellos. Así es, tanto la ley primera 541/2001, como la ley 745 t. o. 2002 y la ley 1010/2003 no consagran un título a este impuesto, si bien como veremos más adelante hay importantes disposiciones que le son aplicables.

La ley que regula el impuesto del título de nuestro trabajo lleva N° 874, fue sancionada el 29 de agosto de 2002 y prevé su vigencia a partir del día 1° de enero de 2003 para las escrituras públicas autorizadas a partir de entonces.

II.2.- Contenido de la ley

Se trata de una norma escueta e insuficiente de sólo siete artículos, incluidos el de forma, el que prevé la fecha de su vigencia y el que remite supletoriamente al Código Fiscal para las cuestiones no previstas en forma expresa y siempre que no se produzca incompatibilidad entre ambos regímenes.

En general no aprovecha la larga y amplia jurisprudencia administrativa y judicial producida durante la vigencia de la Ley de Sellos de la Capital Federal N° 18524 t. o. 1986 y sus modificaciones. Desconoce el principio de certeza tributaria y nos enfrenta a importantes vacíos legales que atentan contra un comportamiento sin sobresaltos de los contratantes y el asesoramiento idóneo notarial. Es dable señalar prioritariamente la ausencia de un régimen objetivo de exención del impuesto completo y la falta de un criterio seguro respecto de situaciones de exclusión que quedan fuera de su ámbito de aplicación.

A su vez, la ley **no regula un régimen de consulta similar al previsto por la Ley Nacional**, posterior al acto con efecto vinculante y suspensivo, interrumpitivo de los plazos. Consecuencia de la ausencia del régimen especial, **es de aplicación el art. 51 del Código Fiscal** que específicamente dispone: “[...] *Los plazos para el pago de los tributos no se interrumpen por la promoción de [...] aclaraciones e interpretaciones [...]*”.

Al no designar al notario como “**agente de recaudación**”, no obstante que legisla partiendo de la base de su intervención y lo responsabiliza por el manejo de escrituras en infracción, no consagra un plazo para la revisión de sus declaraciones juradas que en el artículo 83 de la ley 18524 t. o. es de 180 días hábiles, transcurridos los cuales cesa su responsabilidad, quedando subsistente, sólo, la de las partes.

A su vez, en un dislate jurídico deroga parcialmente un decreto dictado por el órgano ejecutivo de otra jurisdicción. Dice el artículo 6°: “[...] *Derógase a partir del 1° de enero de 2003 el artículo 2° del Decreto del Poder Ejecutivo Nacional N° 114/93*”. Pudo evitar la arbitrariedad y disponer la oponibilidad de

dicha disposición al Gobierno de la Ciudad como procede el Código Fiscal local en el artículo 78 bis de la ley 1010, respecto de la asunción por los contratantes de la deuda tributaria que grava los inmuebles. Este artículo reza en su parte pertinente: “[...] *no será oponible a la Dirección General de Rentas el artículo 5º de la Ley Nacional 22427 [...]*” fundándose, al efecto, en el carácter local del impuesto y de la ley que lo regula.

II.3.- Su reglamentación

Dos días antes de la entrada en vigencia de la ley 874, el decreto del Poder Ejecutivo N° 1856, del 30 de diciembre de 2002, la reglamentó.

Dadas las carencias legales, el decreto de 11 artículos avanza sobre la ley. Prueba de ello es la **consagración de los notarios como “agentes de retención”** en una transgresión flagrante al principio de legalidad que debe observar la norma tributaria. Según este principio rector, entre otros de rigurosa observancia, en un verdadero sistema tributario, los elementos objetivos y subjetivos de la obligación o del deber tributarios requieren una ley formal. Es de competencia del Poder Legislativo la determinación del hecho imponible, el cuántum del impuesto y los sujetos pasivos, entre ellos los responsables por deuda ajena, vg. los agentes de recaudación, de percepción y de retención, a los que enumera sin individualizar en el 6º inciso del artículo 14 del Código Fiscal.

No es correcta la delegación que hace el Código Fiscal en el artículo 107: “[...] *La Secretaría de Hacienda y Finanzas puede imponer otras categorías de agentes de retención [...] conforme a las modalidades que establezca*”. Dice el artículo 1º del decreto reglamentario: “[...] *Los escribanos [...] quedan designados agentes de retención [...]*”.

III.- Obligación tributaria

III.1.- Hecho jurídico imponible

Son los antecedentes de hecho presupuestos del nacimiento de la obligación tributaria.

Están descriptos en el artículo 1º de la ley 874, que exige la concurrencia conjunta de dos extremos:

1) la **formalización de escritura pública de transferencia de dominio** de inmuebles ubicados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

2) el carácter **oneroso** del acto.

Reiterando la incorrecta técnica legislativa del aludido artículo 2º del decreto nacional 114/93, que la Ciudad “pretende derogar”, una vez fijado el hecho imponible y tasado el impuesto sobre la base de una escala progresiva, describe tres supuestos específicos de transferencia de dominio de inmuebles, enumeración que resulta irrelevante ya que se trata de actos comprendidos dentro del objeto del impuesto, abarcados en la definición general. No obstante su confusa redacción, atentatoria de la transparencia que ha de lucir toda norma tributaria, debe interpretarse que el aporte, la transferencia de un establecimiento y la adjudicación por disolución quedan sujetos al gravamen si por ese título-causa se transfiere el dominio de inmuebles.

De la lectura del artículo se desprende que están gravadas las escrituras públicas otorgadas en extraña jurisdicción, por las que se transfieran inmuebles ubicados en nuestra Ciudad. A su vez, no se encuentran gravadas por este impuesto las escrituras públicas otorgadas en esta Ciudad por las que se transfieran inmuebles ubicados en las provincias.

En la parte final del artículo declara innecesariamente que quedan excluidos los actos a título gratuito. La exclusión está implícita en la descripción del hecho imponible. Consecuentemente exige: a) la previsión de cláusulas expresas de gratuidad en los actos que se tienen por onerosos a tenor de las normas o de la costumbre; y b) la expresión del fundamento que justifique la gratuidad en los actos entre comerciantes, si se la quiere hacer valer.

III.2.- Necesidad de la instrumentación en escritura pública

La ley 874 grava la formalización de escrituras públicas de transferencia, al igual que lo hace la ley 18524.

Al limitar el impuesto a ese único instrumento público, quedan fuera de él las transferencias de dominio formalizadas en otros instrumentos públicos.

El ejemplo más importante es la subasta, en la que el dominio se perfecciona en el expediente judicial que constituye el título, en cuya substanciación queda acreditada la entrega o tradición de la posesión con intervención judicial. Consecuencia de tal presupuesto –la escritura–, si la transferencia por subasta se instrumenta en testimonio judicial no obla el impuesto de sellos.

En un enfoque más justo, el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires se refiere en el artículo 214 y conexos a “los instrumentos públicos o privados” en general y en ninguna parte se refiere exclusivamente a la escritura pública. El artículo 220 dispone: “[...] *Se entenderá por instrumento toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones alcanzadas por el impuesto [...]*”.

A su vez, si no hay transferencia de dominio no hay hecho imponible. Ejemplo de ello es la constitución onerosa del derecho real de usufructo.

III.3.- Enumeración

El artículo 2º del decreto reglamentario enumera, con carácter ejemplificativo, en 13 incisos, las operaciones que, instrumentadas en escritura pública, son alcanzadas por el impuesto. Recepta las nuevas formas contractuales y, entre otras, las traspoladas del *common law* al consignar entre los negocios gravables al fideicomiso, y lo exime del pago cuando se trata de “contratos involucrados en el decreto número 2021/GCABA/01, o sea, los que se suscriban con la Corporación Buenos Aires Sur Sociedad del Estado” para el desarrollo de la zona.

Nada dice respecto del fideicomiso constituido con fines de garantía que deja fuera del impuesto el Código Fiscal al enumerar, en el Capítulo III del Título I, Parte General, en el artículo 13, inciso 6, a los responsables por deuda propia y en el artículo 14, inciso 7, a los responsables por deuda ajena, entre quienes incluye al fiduciario sólo cuando el “fideicomiso sea sujeto del impuesto según lo dispuesto en el punto 6 del artículo precedente”.

Dejaremos para un comentario posterior referirnos individualmente a los negocios jurídicos que enumera este artículo 2º, oportunidad en que nos tendremos también en el régimen sancionatorio por el incumplimiento del notario.

IV.- Sujeto pasivo del impuesto

IV.1.- Exención objetiva

La única exención objetiva que consagra la ley está enunciada en su artículo 2º al referirse a las “[...] escrituras públicas traslativas de dominio de inmuebles situados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, destinados a vivienda [...]”; “[...] cuando la transacción se lleve a cabo con el objeto de locar el inmueble [...] para vivienda [...]” o cuando se trate de transferencia “[...] de dominio de terrenos [...] cuyo destino sea la construcción de viviendas [...]”.

Como no puede ser de otra forma, a tenor del órgano recaudador, la exención procede por la función objetiva que cumple el inmueble en la sociedad. No interesa cuán desmembrado se transmita el dominio ni el tiempo que el inmueble permanece en cabeza del adquirente, lo único decisivo para que proceda la exención es la calidad de vivienda de lo transmitido. Por la fundamentación de la exención, ella procede cualquiera sea el número de unidades que se enajenen.

La resolución de la Ciudad 227/03 despeja toda duda e incluye dentro de la exención “las cocheras y/o bauleras que tienen el carácter de unidades funcionales independientes”, siempre que concurren 3 extremos: a) pertenezcan al mismo edificio; b) coincidan comprador y vendedor de la vivienda y de la unidad; y c) la transferencia se acuerde en la misma escritura. Esta inclusión comprende de suyo a las unidades complementarias. A tenor de la resolución resulta irrelevante el número de esas unidades funcionales o complementarias.

IV.2.- Exenciones subjetivas

El artículo 2º enumera con acierto las exenciones subjetivas al pago del impuesto que, en tratándose de entidades privadas, deberán contar “con exenciones generales otorgadas por el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires”.

Si bien las normas de exención deben interpretarse en forma estricta –ni analógica ni restrictivamente– creemos que, en la materia y dada la remisión legal, corresponde la aplicación del Capítulo VI del Código Fiscal de la Ciudad. De todos modos, los notarios debemos poner atención a que el impuesto de sellos esté alcanzado por la exención en cada negocio concreto y consultar el texto de la misma, además de verificar si la entidad figura como “entidad liberada” en el registro que prevé el artículo 35, segundo párrafo, del Código Fiscal local.

V.- Constancia escrituraria

Del decreto reglamentario, en su artículo 8º, surge para los escribanos la obligación de dejar constancia documental en el cuerpo de la escritura de la retención que corresponde por este impuesto o del motivo de la exención.

Además, como obligación adicional, la ley obliga al notario a comprobar la constancia de la retención en escrituras que reciba a cualquier efecto, o de la exención y su fundamento. El decreto reglamentario, en su artículo 8º aludido, regula en forma precisa la intervención notarial respecto de la escritura anterior, y constituye su inobservancia en infracción a un deber formal.

Sin embargo, en un intento razonable de acotar esa intervención, que tiene de a suplir la labor de verificación a cargo del órgano tributario local, la resolución 72/03 DGR limita nuestro accionar a la actuación como agente de información que cumpliremos acompañando copia simple de la escritura en falta a nuestra declaración jurada mensual y consignando la remisión en el rubro “Observaciones”.

VI.- Determinación del impuesto

El monto imponible para la aplicación de la alícuota a escala del artículo 1º de la ley será el precio de la operación o la valuación fiscal, importe que resulte mayor. Esta disposición del artículo 3º del decreto reglamentario debe vincularse al artículo 5º de la resolución 227/03, que no admite que los contratantes fijen el valor de la moneda extranjera en el supuesto de que el negocio jurídico se celebre utilizándola. Tal cual lo ha modificado en su normativa la Dirección de Rentas de la Provincia de Buenos Aires, para la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, *“el impuesto debe liquidarse sobre el equivalente en pesos al tipo de cambio vendedor del Banco de la Nación Argentina vigente al cierre de las operaciones del día hábil inmediato anterior al de la fecha de cierre”*.

VII.- Colofón

Si bien nos resta aún mucho por comentar respecto del impuesto de sellos y su vigencia en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, creemos que lo expuesto hace a lo básico y primordial.

Es muy auspiciosa la primera reunión celebrada el día 25/02/2003 entre funcionarios del Gobierno y los representantes del Colegio de Escribanos para analizar e interpretar los alcances de la ley 874. Si bien en ella dichos funcionarios manifestaron: “cambió el cajero pero no las normas”, ellas son tan escasas y escuetas que merita expresos pronunciamientos para numerosos actos en particular que ayudarán a nuestro desenvolvimiento sin dudas ni sobresaltos.

Además, el pronunciamiento del órgano de control local no es una concesión graciable de su parte sino la observancia del principio de certeza y transparencia que debe presidir la actividad recaudadora del Estado.

Colegas, me permito invitarlos a acudir al Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires con toda clase de consultas con anterioridad al otorgamiento de las escrituras públicas, de tal modo de provocar el pronunciamiento del órgano tributario que facilite nuestro desempeño eficiente y seguro. También creo prudente presentarnos en cada oportunidad asumiendo un criterio y fundamentándolo, de manera tal de prestar una labor de colaboración que, a no dudar, será bien recibida y, tal vez, aceptada por el Organismo, dada nuestra amplia experiencia en la materia.