

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

Situación Impositiva de los Boletos de Compraventa de Bienes Raíces Ubicados en Jurisdicción Provincial Extendidos en la Capital Federal

VICENTE OSCAR DÍAZ

I. Actualmente, el otorgamiento en sede de la Capital Federal de boletos de compraventa de bienes inmuebles de extraña jurisdicción se encuentra sometido a una controversia tributaria, siendo el fin del presente trabajo aportar pautas para una debida clarificación del problema.

El fisco infiere que dicho acto debe tributar el sellado del seis por mil, basando su pretensión al amparo de lo normado por los artículos 1º, inciso "a", y 16, inciso "b"; ambos de la ley 18524. En cambio, alguna corriente doctrinaria, a la cual nos adherimos, en base al derecho y demás concordancias que se expondrán de inmediato, sostiene que dicho acto se encuentra ajeno a la tesitura fiscal consignada en el párrafo anterior.

II. Con el dictado de la ley 18524 nace el régimen de la ley del impuesto de sellos vigente en la Capital Federal, cuyo artículo 16, inciso "b", determina la gravabilidad de los boletos de compraventa, pero su aplicación efectiva no es la pretendida por la Dirección General Impositiva.

En efecto, el mensaje de elevación de la ley precitada dice textualmente: "una de las innovaciones más importantes consiste en la imposición con la tasa proporcional del 6 por mil a los boletos de compraventa hasta la concurrencia con el monto del importe sobre la escritura cuando se trate de bienes inmuebles. Esta norma se coordina con la que considera como pago a cuenta del impuesto sobre la escritura traslativa de dominio

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

el impuesto pagado sobre los boletos" (Juan Pedro Castro, Leyes impositivas actualizadas, Edit. Macchi, edición 1970, t. II, pág. 208).

Berliri, al indagar sobre la interpretación e integración de las leyes tributarias, enseña que las normas jurídicas impositivas que indican exenciones parten del principio de la interpretación declarativa, la cual precisamente se obtiene ateniéndose tanto al significado propio de las palabras según la conexión entre las mismas, cuanto a la intención del legislador, o sea la razón de ser de la ley, o de lo que es lo mismo, de la necesidad social a cuya política se refiere.

En esta búsqueda posee gran importancia la identificación de la *ocassio legis*, vale decir, del motivo contingente determinante de la emanación de la ley y su encuadramiento en el sistema jurídico para establecer el ámbito de aquélla (Principios de derecho tributario, vol. I, Cap. III, pág. 89).

Al encuentro de estos principios debemos analizar la estructura inicial de la ley 18524 y la que emana de la reforma introducida por leyes posteriores sobre la misma. Ello es importante porque la Dirección General Impositiva, en nuestra opinión, omite estudiar con arreglo a derecho la conformación que dio lugar al nacimiento de la ley 18607.

Más aún, esta clase de boletos de compraventa no pueden ser valorados individualmente en forma tributaria, sino, por el contrario, al amparo de las disposiciones concordantes obrantes en la ley de la materia, para fijar en conjunto la temática querida por el legislador.

El artículo 19 sujeta al pago del impuesto del 15 por mil a las operaciones sobre inmuebles, situación que no rige cuando dichos bienes raíces están ubicados fuera de la Capital Federal. Esta exclusión viene dada por el artículo 20 de la ley 18524 en orden al segundo párrafo, incorporado por la ley 18607 (art. 1º, inciso "c"). Vale decir, la temática existente es desgravar todas las operaciones sobre bienes inmuebles ubicados en jurisdicción provincial. Incluso el artículo 31 de la ley de la materia no deja duda alguna cuando señala que en el caso de transferencia de inmuebles realizada por precio global sobre bienes raíces situados parte en jurisdicción nacional y parte en jurisdicción provincial el impuesto se aplicará ÚNICAMENTE a los inmuebles situados en jurisdicción nacional.

Sin cortapisa alguna debe tenerse en cuenta que la Corte Suprema de Justicia ha sentenciado que la hermenéutica jurídica no debe llevar a la contradicción u oposición entre las diversas disposiciones de una ley o entre varias leyes afines, sino por el contrario a su armonía y conciliación (Fallos, 183; 244) y esta doctrina aplicable en la instancia ha sido olvidada por el organismo de recaudación. El mismo tribunal ha sostenido que las leyes impositivas no deben entenderse necesariamente por el nombre dado al gravamen, sino por la naturaleza de las cosas (Fallos, 266; 53 y 295).

Jorge Poggi y Rafael González Arzac en un valioso estudio sobre el tema (Revista La Información, julio 1970, N° 487) indican:

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

a) No es ejemplo de buena hermenéutica aplicar los diversos artículos de una ley sin relacionarlos con otros cuya vinculación resulta evidente;

b) No resulta adecuado soslayar el hecho de que el objetivo perseguido por la ley 18524 y reiterado al sancionar la ley 18607 fue el de modificar las normas cuya aplicación provocara doble "imposición". Mientras las operaciones de que se trata no estaban hasta 1969 gravadas por el impuesto de sellos nacional, sino exclusivamente por los impuestos provinciales, la interpretación seguida por la Dirección General Impositiva agrega un gravamen nacional a los provinciales existentes;

c) La finalidad perseguida al crear el gravamen del 6 por mil aplicable a los boletos fue evitar la actitud de quienes, escriturando por precios menores a los pactados en los boletos, pagaban menos sellado del correspondiente a la operación real (ver mensaje de la ley 18524). Es evidente que, tratándose de inmuebles cuya escrituración no se halla gravada en jurisdicción nacional, la finalidad buscada desaparece y el gravamen queda huérfano de razón legal (el subrayado es nuestro).

III. Merece especial atención lo dispuesto por el art. 21 de la ley sub examen. Éste indica que en los casos de transferencia de inmuebles se computará como pago a cuenta el impuesto de esta ley pagado sobre los boletos de compraventa. Ergo, concordando con Poggi y González Arzac (obra citada), corresponde afirmar que si se relacionan los artículos 16, inc. "b", 19 y 21, se constata que siendo el sellado UN PAGO A CUENTA del impuesto a pagar en oportunidad de escriturarse la venta, la exención introducida por el nuevo párrafo del artículo 20 (ley 18607) comprende a los dos actos de igual identidad jurídica que recaen sobre el mismo tráfico de riqueza, BOLETO Y ESCRITURA, por la sencilla razón que no puede imponerse válidamente ningún pago a cuenta de un gravamen inexistente.

Parafraseando a José María Orelle, que indaga si el boleto y la escritura son negocios jurídicos independientes, se tiene: "cuando en una relación jurídica se suceden varias instancias sucesivas surge la tentación de discriminar cuáles son efectos o consecuencias del negocio jurídico y cuáles tienen la jerarquía de negocios independientes. Ahora bien, para determinar el nexo entre varios negocios, primeramente debemos buscar un criterio que nos permita saber cuándo hay varios y cuándo estamos en presencia de un solo convenio. Dejando de lado criterios aplicables a otras legislaciones, o de evidente rebuscamiento, parece ser que la causa ofrece una pauta segura y concreta. Así, el supuesto de hecho (que se analiza) hay que considerarlo como constituyendo un único negocio, si la causa es única. Habría varios negocios cuando se presentan varias causas autónomas y distintas".

"En base a estos conceptos, vemos que la escritura, mirada desde el boleto de compraventa, es un efecto del anterior. Inclusive un efecto esencial del negocio jurídico de compraventa. En nuestro derecho

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

positivo tampoco hay duda de que la transmisión de dominio inmobiliaria siempre es efecto de un acuerdo o negocio al que accede. No podríamos concebir una transmisión de dominio sin causa jurídica. Tales transmisiones, excepcionalmente, sólo existen en materia de títulos de créditos. Pero en las relaciones civiles la causa es un elemento esencial".

"El negocio antecede a la escritura. Es más, sin el negocio (vg.: el boleto) la escritura carecería de causa jurídica, no podría otorgarse. La escritura pública, que conjuntamente con otros requisitos (tradición, inscripción) transfieren el dominio, no es un negocio independiente o complementario del contrato; ES UN EFECTO ESENCIAL DEL MISMO. La escritura traslativa de dominio, en relación al contrato de compraventa inmobiliaria, no constituye un negocio jurídico independiente, sino consecuencia de aquél" (Revista del Notariado, Suplemento N° 1, año 1970; trabajos presentados a la I Convención Notarial del Colegio de Escribanos de la Capital Federal, pág. 13 y sigts.).

En la misma publicación (pág. 39 y sigts.) Horacio Fontenla dice que "toda norma jurídica contiene en forma más o menos aparente una hipótesis y una disposición. En efecto, el derecho en su afán de regular la conducta humana mediante normas previamente determinadas, se ve obligado a formular juicios hipotéticos o supuestos jurídicos, cuya realización ha de originar ciertas consecuencias. La primera parte de la norma se llama hipótesis o supuesto jurídico, que no es otra cosa que el conjunto de condiciones cuya realización ha de originar una consecuencia determinada. Entre la hipótesis y la disposición se produce, naturalmente, una relación de causa a efecto, llamada ley de causalidad jurídica".

Señala asimismo Fontenla (obra citada) que "para la inmensa mayoría de la doctrina y jurisprudencia, el boleto privado de compraventa es un contrato preliminar, un antecontrato o precontrato"

En refuerzo de la tesis expuesta ut - supra sobre la identidad jurídica existente entre boleto y escritura, concurre Falbo ("Naturaleza jurídica del documento notarial", Revista Notarial, N° 750), quien doctrina "que al finalizar el ciclo de la transmisión los efectos obligacionales del contrato de compraventa se extinguen tan pronto como queda firmada la escritura notarial con virtualidad traslativa y en adelante subsiste únicamente ésta (la escritura) como título de propiedad".

Carlos Giuliani Fonrouge sostiene en un artículo publicado en la Revista Impuestos, febrero de 1970, el carácter de pago a cuenta del sellado en el boleto con imputación al gravamen que corresponde abonar en el momento de la escrituración. En su momento fijamos idéntica posición que el autor precitado y así lo sostuvimos al comentar el alcance de la ley 18524 (Revista La Información, N° 482, año 1970, pág. 132). En cambio Freytes no participa de nuestro enfoque en la especie y es de opinión que en los casos como en el que nos ocupa, se genera una doble imposición (Revista Derecho Fiscal, N° 225, marzo de 1970, pág. 835 y sigts.).

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

De resultas a la tesis doctrinaria que participamos de sus fundamentos, el pago del impuesto en el boleto de compraventa es un pago anticipado que tiende a satisfacer una obligación futura, en otras palabras, es un pago a cuenta condicional, supeditado a la existencia del hecho imponible que dará nacimiento a la obligación fiscal oportunamente.

Empero, en la materia, el hecho imponible que dará nacimiento a la obligación fiscal no existe, por así disponerlo expresamente el último párrafo del artículo 20 ya comentado. Consecuentemente opinamos que carece de sustento válido el criterio fiscal a la fecha.

En el caso que nos ocupa la no gravabilidad es tan clara y definida por la ley, que no se dan los principios que Amilcar de Araujo Falcao señala como *enmendatio legis* o una *interpretatio abrogans* en cuyo supuesto recién podría ser viable la pretensión impositiva (Conf. El hecho generador de la obligación tributaria, Ediciones Depalma, 1964).

Creemos incluso que el fisco ha olvidado que, ante la relatividad del esfuerzo para llegar a la extrema precisión de los conceptos, las normas no pueden ser interpretadas de tal suerte que domine la arbitrariedad y la incertidumbre. La idea es el nervio de la ley y sus alcances deben ser medidos conforme a cánones rigurosos, máxime cuando de tributos se trata. El medio de expresión de la ley tributaria, como el de todas las leyes, es la palabra, de donde hay que saber correlacionar todas las expresiones de una misma norma jurídica para ver que cuando ésta indica la no gravabilidad de determinado presupuesto, tal situación se cumpla realmente.

Por lo expuesto, es de merituar la doctrina de alto tribunal, que expresa que la exégesis de las leyes impositivas debe efectuarse a través de una razonable y discreta interpretación de los preceptos propios de su régimen y de los principios que la informan con miras a determinar la voluntad legislativa, de modo que el propósito de la ley se cumpla (Fallo: Tritunol S.A. 29/4/68. Derecho Fiscal, N° 206, agosto de 1968).

Sin cortapisa alguna cabe reiterar que la voluntad del legislador, en nuestro caso, es desgravar toda clase de operaciones sobre bienes inmuebles situados en jurisdicción provincial, y que el sellado del boleto procede siempre y cuando los bienes estén situados en sede local. En ayuda de lo preinserto, nos remitimos, por su claridad, a los textos de elevación de los mensajes de la ley de la materia y a sus propias normas.

IV. Es indiscutible que la obligación de pagar impuestos - *nullum tributum sine lege* - inexorablemente proviene de la ley, acorde a los postulados de legalidad tributaria sancionados por la Constitución Nacional en los artículos 4°, 17 y 67, incisos 1 y 2. Otra no puede ser la tesis si se tiene en consideración que el pago a cuenta resulta una exacción fiscal obligatoria destinado a ser parte integrante de la prestación objeto de la obligación tributaria definitiva (Conf. Roberto O.

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

Freytes, Derecho Fiscal, año XVI, pág. 296).

En tal estado, no puede estar gravado con impuestos de sellos el boleto de compraventa de bienes raíces extendidos en la Capital Federal sobre inmuebles ubicados en jurisdicción provincial, porque no existe prestación o hecho imponible definitivo, en orden que este último presupuesto se encuentra gravado en la sede de ubicación de los bienes y no en jurisdicción local.

De aceptarse el criterio de la Dirección General Impositiva se habrá convalidado la situación de un pago sin causa. Tal problemática viene claramente definida por los artículos 499 y concordantes del Código Civil. Enseña Busso que las obligaciones que crean al sujeto pasivo un estado de dependencia o de sujeción, debe explicarse en razón de un hecho o norma que tenga virtualidad suficiente para dar razón justa de esa dependencia. No habiendo obligación sin causa, tampoco puede haber derecho sin fuente; de ahí que disponga el artículo 910 del mismo código de fondo que nadie puede imponer a otros obligaciones ni restricciones sin haberse constituido un derecho especial al efecto (Código Civil anotado, t. III).

El pago, definido en su esencia por el artículo 725 del Código Civil, es un verdadero acto jurídico si nos atenemos a lo preceptuado por el artículo 944 del mismo código, y se realiza con el propósito de extinguir obligaciones (Rezzónico, Curso de las obligaciones). Esto es válido en tanto y en cuanto la obligación exista como tal y pueda anticiparse la prestación sobre la misma como un pago imputado a cuenta de la obligación definitiva.

Pero en el caso sometido a análisis, el pago pretendido sobre el boleto de compraventa de bienes de provincia no puede prosperar por la sencilla razón de que la obligación tributaria definitiva que originaría el pago del gravamen sobre dicho acto jurídico no está sujeto a imposición en jurisdicción de la Capital Federal; y el artículo 21 de la ley de sellos vigente fija claramente "que en el caso de transferencia de inmuebles se computará como pago a cuenta el impuesto de esta ley pagado sobre los boletos de compraventa".

No existiendo obligación tributaria definitiva sobre las operaciones de inmuebles de extraña jurisdicción - artículo 20 de la ley de sellos - no puede existir pago a cuenta sobre la misma, en virtud que el sellado a oblar en los boletos de compraventa resulta un anticipo de la tributación sobre la escritura - artículo 21 antes meritado.

Acertadamente Narciso Amorós dice que la sustantividad tributaria es la finalidad inmediata que para su gravamen tiene en cuenta el impuesto de sellos. No toda declaración escrita está sujeta al impuesto, sino que necesita cumplir o llenar ciertas características que la califiquen y le den identidad. El carácter eminentemente jurídico de este tributo hace lógico que el derecho fiscal reconozca en el documento inicial, vg. boleto, que es la derivación inmediata de una consecuencia o contrato final (Conf. Derecho tributario, Edit. Derecho Financiero, Madrid).

En asocio, Dino Jarach meritúa que las normas del derecho civil

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

referentes al pago y consignados ut supra son de aplicación al pago de las obligaciones tributarias (Curso superior de derecho tributario). Si examinamos la tipología jurídica del artículo 21 de la ley de sellos nos encontramos sobre una liquidación impositiva que gira simplemente sobre una existencia y una valoración del hecho imponible en orden que las obligaciones ex lege nacen y son exigibles si se dan en la realidad los supuestos previstos por la ley al efecto. Concurrentemente mal se puede pretender hacer pagar un impuesto a cuenta de un hecho imponible inexistente (Conf. José Luis Pérez de Ayala, Derecho tributario, t.I).

Lo expuesto nos conduce a sostener que los boletos de compraventa de bienes raíces ubicados en provincia y extendidos en la Capital Federal, están exceptuados de pagar el tributo que indica el artículo 16, inciso "b", de la ley ritual.