

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

***ACTUALES CORRIENTES INTERPRETATIVAS FISCALES EN EL CAMPO DEL  
DERECHO TRIBUTARIO NOTARIAL***

VICENTE OSCAR DÍAZ

**SUMARIO**

I. Impuesto de sellos. - II. Impuesto a las ganancias eventuales. - III. Impuesto nacional de emergencia a la propiedad inmueble (ley 17196). - IV. Impuesto a la transmisión gratuita de bienes.

**INTRODUCCIÓN**

Las permanentes controversias interpretativas que se suscitan entre el organismo de percepción y fiscalización de impuestos (D.G.I.) y el notariado en el ejercicio de la determinación y alcance del hecho imponible y su respectiva alícuota, hace que consideremos oportuno el intento de

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

adentrarnos en dicha temática, con el fin de aportar pautas en el momento actual, teniendo en cuenta especialmente que una publicitada reforma impositiva se encuentra en estudio, y que ésta, de ser convalidada por el poder respectivo, puede subsanar las deficiencias que muestra, a nuestro entender, la opinión de los jueces fiscales administrativos.

**I. IMPUESTO DE SELLOS**

**1) Ámbito de la imposición**

El artículo 9º de la ley, luego de la reforma introducida por la ley 18607, tiene, prima facie, una redacción incongruente para tipificar en casos especiales la vigencia del tributo.

Carece de campo diferencial la expresión "actos de cuyo texto resulte que deben producir efectos en la Capital Federal" con el que expresa "instrumentos para tener efectos en esta jurisdicción". Si se pretende entender que en el primer caso el hecho imponible viene dado del carácter instrumental (propio texto) y en el segundo la imposición se refiere al presupuesto de negociar, ejecutar, cumplir o inscribir el documento en la Capital Federal, resulta imprescindible fijar la tipología de cada uno de los supuestos preinsertos.

El último párrafo del artículo en cuestión merece por parte del organismo de percepción, una restringida interpretación que desnaturaliza su alcance o, con más precisión, el fin buscado por el legislador.

Resulta inequívoco que la expresión "constituir elementos de prueba" no puede estar referida solamente a los principios consagrados por el actual artículo 378 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, dado que aceptar tal limitación convalidaría oponer un cercenamiento al texto legal del impuesto de sellos.

Por otra parte no se estima pertinente que la norma citada del artículo 9º, in fine, tenga el carácter de aceptable fiscalmente para el supuesto que los documentos en controversia ingresen a la jurisdicción local con carácter ocasional o incidental. Ello así debe sostenerse porque el actual ordenamiento de sellos no recogió la norma imperante en el artículo 65 de la ex ley de la materia.

Entendemos que lo preceptuado resulta muy fundamental para el notariado, dado que la hipótesis contraria, de convalidarse, seguirá acarreado el nacimiento de infracciones, que sólo existen a la luz del sujeto activo, pero que de ninguna manera ubican el hecho a real nivel jurídico.

El carácter restrictivo otorgado por la Dirección General Impositiva a la expresión "elemento de prueba" no limita exenciones por analogía, como sostiene la División de Sellos, sino que, por el contrario, cercena las dictadas por la ley misma.

Va de suyo que existen otros principios, además de los que admiten las leyes procesales, tendientes a demostrar hechos meritados en el tiempo respectivo, y cuya documentación escapa sin lugar a dudas de la imposición en sede capitalina.

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

**2) Interpretación del artículo 19 de la ley, bajo la disposición de la reforma introducida por la ley 18892**

La División de Sellos, a partir del dictado de la ley citada en último término, interpreta el cuántum de la imposición bajo fundamentos que merecen serios reparos.

En los casos de ampliaciones de hipotecas se infiere a nivel fiscal que esta clase de actos debe tributar bajo el imperio de la progresividad, medida ésta en función del primer acto para el agregado del segundo (escritura de ampliación).

Este principio no tiene sustento válido en la ley atento que las ampliaciones pagan el impuesto únicamente sobre el monto con que aumentan la garantía. Si se tiene en cuenta que esta clase de ampliaciones no prorrogan el término de duración del contrato original, ni se da a los efectos fiscales el fenómeno más profundo representado por la transformación de una obligación en otra, y que tampoco se ha transferido la hipoteca del crédito a una nueva obligación, debe desecharse la pretensión de la Dirección General Impositiva, principalmente porque la ley que se pretende invocar no ha tipificado la retroactividad o unificación de montos en escala progresiva para las posteriores ampliaciones que no operan o producen una suerte de prórroga en la garantía real.

Implica lo reseñado que la División de Sellos, per se, ha creado una ratio legis desprovista de fuerza legal, ajena al texto de positivismo que rige esta clase de operaciones.

**3) Emisión de debentures**

Debe aclararse la tipología impositiva que reviste el contrato de emisión de debentures efectuado entre particulares y los bancos oficiales u otros organismos oficiales, referidos a los que se emiten con garantía real.

Se encuentra en discusión el alcance de los artículos 15 y 37 de la ley ritual en esta clase de figura jurídica, teniendo en cuenta que los Bancos u organismos precedentemente citados revisten el carácter de parte exenta.

La tesis que la emisión debe tributar la alícuota total no condice con la realidad del tráfico o circulación de riqueza imponible. Se estima que el libre juego de los artículos antes consignados no está debidamente correlacionado por la División de Sellos.

Urge, en consecuencia, que la exégesis de la ley sea aplicada al amparo de todos y cada uno de sus respectivos presupuestos eximentes.

**4) Instrumentación en sede local de sociedad provincial**

El fisco sostiene que dicho acto está gravado al amparo de los artículos 16, inciso o), y 1º, inciso a), de la ley ritual.

Resulta aceptable sostener que tal tesis ha omitido valorar jurídicamente el alcance de la ley en su artículo 9º (ver análisis practicado en el apartado 1º).

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

Este artículo no considera efectos tributarios en jurisdicción de la Capital Federal la transcripción de instrumentos en registros de contratos públicos para constituir elementos de pruebas.

Sin cortapisa alguna se puede afirmar que esta clase de escrituras se efectúan para constituir la prueba que prescribe en la especie el Código de Comercio. Debe tenerse presente que dichas sociedades por la función protocolar mencionada no adquieren el carácter de sociedad local y que tampoco inscriben su contrato en el Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Comercial de Registro.

En otras palabras, es un acto ocasional, que no tiene otro alcance que el otorgado por el propio acto, y que se entiende con prescindencia de la declaración de voluntad societaria sobre la que funda su criterio la posición fiscal.

### **5) Contrato preliminar de cesión de créditos hipotecarios**

A partir de la sanción de la ley 17801 adquiere especial interés esta clase de contratos. Empero la Dirección General Impositiva omite valorar el contenido de la misma al amparo del carácter instrumental del tributo.

En efecto, cuando se instrumenta la promesa de cesión de créditos hipotecarios, a efectivizar por escritura pública, una vez satisfechos los recaudos de la ley registral, es oportuno sostener que está gravado el contrato definitivo y no el antecontrato o la promesa.

La premisa debe observarse en los casos que se promete ceder créditos hipotecarios no inscriptos aún. La ley 17801, complementaria del Código Civil, establece en el inciso b) del artículo 14 que deben inscribirse en el Registro de la Propiedad Inmueble las hipotecas.

A su vez, el artículo 23 del mismo cuerpo legal dice: "Ningún escribano o funcionario público podrá autorizar documentos de transmisión, constitución, modificación o cesión de derechos reales sobre inmuebles sin tener a la vista el título inscripto en el Registro...", norma que, en el aspecto que nos interesa, complementa la contenida en el artículo 15, que se refiere al tracto sucesivo.

De resultas, los instrumentos que exteriorizan la promesa de cesión de créditos hipotecarios, que se cumplimenta con la posterior escritura pública, satisfechos los recaudos de la ley registral, no pueden considerarse gravados por la ley de la materia. Ello indica que la cesión real debe diferirse hasta que se encuentren inscriptos los respectivos títulos representativos de los créditos a ceder.

La adopción de esta condición, o presupuesto jurídico para formalizar el contrato definitivo, no emana del libre ejercicio o voluntad de las partes, sino, muy por el contrario, proviene de las disposiciones ya comentadas.

La claridad de la norma legal señala por sí sola, la razón por la cual las partes no pueden ceder en los contratos de promesa los derechos reales a que se hace mención en los mismos; sólo pueden prometerse efectuar el acto, es decir, ceder los créditos cuando el escribano esté munido de los requisitos exigidos por la ley registral nacional. Recién en ese momento

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

nace el hecho imponible y no en el tiempo inferido por la División de Sellos. Las escrituras de promesa de cesión de créditos jurídicamente no pueden estar gravadas, porque no tienen la virtud de operar el traspaso del crédito, siendo por esto mismo imposible tanto notificar la cesión del crédito como anotar en el registro la cesión de la hipoteca, que es el efecto de la transmisión de los créditos hipotecarios y que tiene para el cedente la misma importancia que la inscripción para el acreedor originario, pues en virtud de ella la cancelación sólo podrá tener lugar con el consentimiento del nuevo acreedor.

Si además se recuerda que el acto definitivo debe ser hecho por escritura pública, y así está subordinada su validez no convencional, sino por expresa disposición del artículo 1184 del Código Civil, es razonable reiterar la no gravabilidad de la promesa.

La norma doctrinaria del carácter instrumental del gravamen tiene dada con el alcance que los actos se encuentran al amparo de lo que merítua el artículo 944 del Código Civil. El contrato de promesa "sub examen" no satisface ninguno de los requisitos que hacen a este artículo, por ende, no cumple o llena las características que lo califican y le otorgan identidad en la ley de sellos, visto que el aspecto eminentemente jurídico de este tributo hace lógico que el derecho fiscal reconozca en el documento inicial que es la derivación preparatoria de una consecuencia o contrato final.

El artículo tercero de la ley 18524 se refiere para los casos de ineficacia o invalidez de negocios definitivamente concluidos, pero con respecto al precontrato de promesa no puede hablarse de invalidez, pues éste no contiene vicio intrínseco alguno, ni de eficacia, pues tiene toda la fuerza de un contrato preliminar, cual es en el caso la de obligar a que las partes estipulen en su momento el contrato definitivo de cesión.

Se estima oportuno el dictado de la norma interpretativa, facultad de la Dirección General Impositiva, a fin de finiquitar la controversia existente.

#### **6) Obligación de transcribir en las escrituras recaudos sobre ingreso del gravamen**

La ley actual no recoge en su texto disposiciones sobre la materia obrantes en el ordenamiento derogado. Sin embargo esta exigencia ha sido instituida por la propia Dirección General en la resolución general 1354 (S), artículo 5°.

Puede afirmarse que la falta de algunos de los requisitos normados por la resolución citada ut supra de ninguna manera pueden constituir al notario en infractor, más si en las escrituras se consignan los elementos que permiten verificar la justa medida en que se tributó el impuesto.

Sobre el particular, el criterio observado por la División de Sellos para tipificar infracciones se encuentra en pugna con lo dispuesto por el artículo 993 del Código Civil, principio recogido recientemente por la jurisprudencia en los autos "Melgarejo Marcos", expediente N° 7337 del Tribunal Fiscal.

Sin que esto presuponga desconocer la función social del impuesto, es reiterado observar la política de acrecentar cargas a cumplir por el notario,

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

sin tener en cuenta que éste no puede ni debe ser asimilado a la figura del responsable común.

La exigencia fiscal en la especie opera una intromisión en la soberana competencia del escribano, respecto de la redacción del documento, cuya autoría ideológica le pertenece.

El Primer Congreso Internacional del Notariado Latino, celebrado en la ciudad de Buenos Aires en el año 1948 declaró "que no debe perturbarse ni distraerse el normal y regular ejercicio de la función pública notarial con obligaciones fiscales administrativas extrañas al ministerio de la prestación de la fe pública, tales como la tarea de recaudación de impuestos, etc., ni con obligaciones fiscales intrascendentes como la de transcribir recaudos de pagos".

Por ello se estima conveniente que la Dirección General Impositiva adecue sus requerimientos, teniendo en cuenta el alcance del artículo 993, del Código Civil, ya que el mismo, por su propia naturaleza jurídica, opera de plena fe, y que la falta de transcripción de algunos de los requisitos actuales, a nivel impositivo, de ninguna manera puede convalidar el pago del sellado y multa a cargo del notario, presupuesto que exteriorizaría una duplicidad de pago.

### **7) Responsabilidad del escribano titular por las multas impuestas a los adscriptos**

El segundo párrafo del artículo 14 de la ley señala el procedimiento y la responsabilidad a cargo del notariado en el cumplimiento de la ley de sellos. La controversia emana de la responsabilidad del titular respecto a las escrituras que, otorgadas por sus adscriptos, generan infracciones.

Sin hesitación se opina que el escribano titular no puede responder a dichas infracciones, por el principio jurídico que en materia penal se exige identidad de sujetos entre el autor del hecho y aquel que resulta sancionado. Va de suyo que este principio se opone al juego de los artículos 23, 28 y 29 de la ley 12990, los que, sin lugar a dudas, rigen, previa condición de respetar la temática prioritaria del derecho penal.

Ello supone sostener que al escribano titular de registro no es posible aplicarle multa por las infracciones cometidas por su adscripto; es éste quien incurre en violación de la ley y, por lo tanto, el único que debe soportar la multa y demás consecuencias penales, no pudiéndose extender al titular la responsabilidad pecuniaria por la multa.

8) Escrituras que ratifican actos efectuados bajo el imperio de la anterior ley  
No resulta inusual que, practicadas aportaciones de bienes inmuebles en contratos de constitución de sociedades comerciales, supuesto efectuado por escritura pública, y hecho realizado antes de la vigencia de la ley 18524, se haya omitido inscribir el dominio del bien a nombre de la sociedad en el Registro de la Propiedad.

El problema se plantea cuando a fin de satisfacer tal inscripción se otorga una escritura ratificatoria de la anterior, en cuyo caso la División de Sellos sostiene que esta última se encuentra gravada al amparo de los artículos

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

19, inciso a), y 29, párrafo segundo, del ordenamiento actual.

La tesis del organismo administrativo merece objeciones que permiten merituar que dicho criterio no resulta justificado con arreglo a derecho.

En efecto:

a) Cuando los actos han sido otorgados antes de la fecha de vigencia de la reforma introducida al Código Civil por la ley 17711, por la calidad del aporte, se han efectuado al amparo del entonces artículo 1184, inciso 3º, de dicho código. Resulta inequívoco sostener que dicho acto a su momento no era imponible, más que en la tasa proporcional sobre el contrato social.

Si se acepta el argumento invocado por el propio representante fiscal en una causa similar, autos "Vadell Jorge, expediente N° 9297", el principio de la realidad económica establecido en la ley 11683 permite afirmar que la real transferencia se produce en el momento del aporte, pues desde dicha fecha los bienes están en el patrimonio de la sociedad.

b) Juega concordantemente a lo expuesto el principio que la ocupación del inmueble en forma continua por la sociedad, no interrumpida, y que es pública y pacífica presupone la existencia del animus domini a que hace mención el artículo 2351 del Código Civil.

c) La interpretación que hace el fisco del artículo 2505 del Código Civil carece de sustento doctrinario y en la especie no tiene vigencia. Las escrituras que ratifican el aporte de ninguna manera pueden convalidar el criterio que el desplazamiento de riqueza recién se opera con las mismas.

d) La obligación de dar que significa el aporte se ha cumplido con la transmisión que el aportante ha hecho a la sociedad de la posesión y la tradición del inmueble, tanto puede hacerse antes como después del otorgamiento de la escritura, a efectos de la adquisición del dominio (conferido Plenario, Cámara Civil, 24/12/940, J.A., t. 73, pág. 31).

e) Por otra parte, los bienes aportados por los socios se juzgan transferidos en propiedad a la sociedad y la generalidad de los contratos constitutivos de aportes satisfacen las normas de los artículos 31, 1702, 1703, 1705 y concordantes del Código Civil.

Más aún, pertenecen al dominio de la sociedad las cosas inmuebles aportadas y estimadas en el contrato social (art. 1704 del Cód. Civil), y en alguna forma el criterio del fisco orilla estos preceptos con más la temática del artículo 282 y sus concordantes del Código de Comercio.

Se es de opinión que la aportación del bien se exterioriza con anterioridad a las escrituras ratificadoras, objeto de discusión. Sin cortapisa alguna, el aporte se ha corporizado con la entrega del bien raíz en el momento de otorgarse el contrato constitutivo social (escritura pública), presupuesto que, por haberse efectuado antes del día 19 de febrero de 1970, es ajeno a la imposición del actual artículo 19.

Es sabido que la aportación practicada en el momento del acto constitutivo reviste la tipología de un verdadero contrato que reconoce una causa, y es preciso consignar, aceptando el argumento expuesto en la causa "Vadell", que la consecución del fin económico prevalece a todas luces.

De aplicarse al acto ratificadorio el impuesto creado por la ley 18524, se entra en pugna con la garantía constitucional del derecho de propiedad. Si



**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

bien es cierto que nadie tiene derechos adquiridos al mantenimiento de leyes o reglamentos ni a la inalterabilidad de los gravámenes o excepciones creadas por ellos, también es cierto que cuando no existen impuestos al acto conforme con la ley vigente al momento de su otorgamiento, al amparo de la garantía constitucional de la propiedad se puede impedir que se aplique una nueva ley que aumente el impuesto por un período ya fenecido.

La confusión se genera al otorgarle a la ley 18524 el carácter de presupuesto tributario retroactivo, cosa que no es tal, sino que es una nueva ley que crea una clase de imposición para determinados actos sobre bienes inmuebles; de donde su vigencia está condicionada para que el hipotético caso de su utilización, aunque afecte actos y situaciones anteriores, tenga por límite no agravar derechos adquiridos.

La tutela del artículo 17 de la Constitución Nacional tiene una preminencia excepcional en el campo del impuesto de sellos en orden a que la aplicación o pago del tributo se produce en forma instantánea en el momento en que se efectúa el acto constitutivo de aporte, y el derecho adquirido aparece en el mismo que debió satisfacerse el gravamen, si a dicha fecha existía.

De resultas, a la fecha de la efectiva prestación y posesión no regía imposición alguna, por ende, mal puede aplicarse a una fecha posterior de ratificación del mismo acto un gravamen dictado por una ley nacida después de efectivizado realmente el hecho jurídico imponible, Para que una sociedad adquiera el dominio del inmueble, basta que en la escritura de constitución expresen los contrayentes, dueños del inmueble, que se desprenden de él en favor de la sociedad (J.A., t. XVII, pág. 415). De este principio jurisprudencial emana la tesis que la escritura ratificatoria no tiene el alcance impositivo que le atribuye la Dirección General; primero, porque el contrato social, en su momento, se extendió conforme al artículo 1184, inciso 3º, del Código Civil (antes de la ley 17711), y segundo, porque el acto posterior no agrega al primitivo ningún supuesto de circulación de riqueza jurídica o tráfico imponible.

En su orden corresponde ponderar que las escrituras que ratifican y reproducen las partes pertinentes sobre el aporte de bienes inmuebles, consignadas en el contrato social, son ajenas al impuesto legislado por el actual artículo 19, porque, incluso si se decreta que ha existido omisión o negligencia en la inscripción registral, ello no afecta la verdadera situación jurídica de los inmuebles incorporados al patrimonio de la sociedad, en calidad de aporte de uno de los socios.

**9) Instrumentación del negocio inmobiliario provincial en jurisdicción capitalina. Situación de los boletos de compraventa**

Partiendo de una encontrada interpretación, en la actualidad se exige al notariado la reposición del sellado que determina el artículo 16 sobre los boletos de compraventa de bienes raíces provinciales, cuya instrumentación se ha practicado en sede capitalina.

El criterio fiscal soslaya en su fundamento que esta clase de boletos no



**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

pueden ser valorados individualmente en forma tributaria, sino, por el contrario, deben meritarse al amparo de las disposiciones concordantes obrantes en la ley de la materia para fijar en conjunto la temática querida por el legislador.

Se entiende, con apoyo que emana de la propia ley, que esta clase de operaciones no se encuentran sujetas a impuesto. El problema por resolver consiste en definir el alcance del artículo 21 de la ley; éste indica que en los casos de transferencias de inmuebles se computará como pago a cuenta el impuesto pagado sobre los boletos.

Si se relacionan los artículos 16, inciso b), 19 y 21 de la ley, se comprueba que, siendo el sellado un pago a cuenta del impuesto a ingresar 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.

La norma dictada por el legislador como texto del artículo 21 corresponde a la más reputada doctrina civilista, no puede ser otro su alcance a nivel impositivo, dado que en caso contrario, por interpósita vía, se habría otorgado al boleto una autonomía de negocio escriturario final que realmente no posee.

El artículo precitado se apoya en el vínculo no escindible entre boleto y escritura, porque esta última, mirada desde el primero, es un efecto del mismo. El boleto es la causa jurídica o negocio antecesor de la escritura, y ésta, en relación a aquél, no reconoce independencia sino una directa consecuencia. En otras palabras, el boleto de compraventa es un contrato preliminar que obliga a celebrar un contrato de segundo grado; de resultas, siempre y en todos los casos el impuesto que grava a los boletos es un pago a cuenta de una mayor obligación fiscal (escritura).

Pese a la tan clara y definida falta de gravabilidad que tienen estas clases de boletos sobre bienes inmuebles de extraña jurisdicción, se observa que la Dirección General Impositiva apoya su criterio en principios que generan literalmente una *enmendatio legis* o una *interpretatio abrogans*.

Conforme a derecho, el pago a cuenta es una exacción fiscal obligatoria destinada a ser parte integrante de la prestación objeto de la obligación tributaria definitiva. En tal estado no puede estar gravado con impuesto de sellos el boleto de compraventa de bienes raíces provinciales, instrumentado en sede local, 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 capitalina.

De resultas, no existiendo obligación tributaria definitiva sobre las operaciones sobre inmuebles de extraña jurisdicción (art. 20), no puede existir pago a cuenta sobre la misma, en virtud que el sellado a obrar en los boletos resulta un anticipo de la tributación sobre la escritura (artículo 21).

Una mayor clarificación hace vigente recordar 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

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

necesita cumplir o llenar ciertas características que la califiquen y le den identidad. Si se parte del carácter 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.

La tipología jurídica del artículo 21 gira simplemente sobre una existencia y valoración del hecho imponible en orden a que las obligaciones ex lege nacen y son exigibles si se dan en realidad los supuestos previstos por la ley al efecto.

Ya en la presentación efectuada por el Colegio de Escribanos en el mes de marzo ppdo., por ante la ex Secretaría de Hacienda, se puntualizaron los argumentos precedentes a fin de lograr el dictado de la norma reglamentaria que restituyera el fin y espíritu de la ley a su justa dimensión.

En la misma oportunidad se hizo mención de que el criterio fiscal convalidaba una discriminación al servicio de la profesión notarial en desmedro de los fedatarios de la Capital Federal a favor de los de jurisdicción provincial.

De no remediarse la situación obrante, podría bien sostenerse que el fin de la ley ha sido desalentar la instrumentación pública del negocio inmobiliario en la Capital Federal cuando los bienes están situados fuera de ella.

No obstante tal presunción, debe prevalecer la idea de que la ley 18524 y sus modificatorias, tal como se declaran en sus respectivos mensajes de elevación tienden a modificar las normas cuya aplicación dio origen a las mayores críticas y eliminar aquellas cuya vigencia resultaba inequitativa o provocaba doble imposición. Por ello, hacemos notar que la actual posición en la materia de la División de Sellos genera un pago sin causa y en forma principal resulta opuesta al espíritu y la letra de la ley.

De proseguir el sustento de la tesis fiscal, este organismo está recaudando con criterios establecidos por sí mismo, en cuyo caso el tributo no da satisfacción al principio constitucional de la legalidad.

### **10) Carácter que reviste el gravamen en sí**

Requiere que se defina el marco constitucional del gravamen, dado que en los casos que leyes especiales decretan exenciones de todo impuesto, derecho o gravamen o tasa fiscal de carácter nacional, la División de Sellos entiende que la desgravación no incluye al impuesto de la materia.

Para ello, el organismo de percepción parte del principio que el gravamen de sellos reviste el carácter de nacional local, o federal local, y sustenta la teoría que incluir dicho tributo dentro de la categoría de impuesto nacional federal es desconocer los ámbitos normativos que hacen a la esencia de la organización política federal.

En tal tesitura, se opina que no le asiste razón al fisco, toda vez que las leyes e impuestos nacionales son los de carácter federal que rigen en todo el territorio de la República, como las que dicta el Congreso para la Capital Federal, por oposición a los impuestos provinciales.

De lo expuesto, deben arbitrarse los medios necesarios para que la Dirección General Impositiva adopte la correcta interpretación en el "sub

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

examen". Ello evitará al notariado verse sometido a permanentes reclamaciones que, como se ha expresado, no tienen sustento jurídico tributario. Por otra parte, el criterio que hacemos prevalecer tiene apoyo jurisprudencial en la causa "Hidronor S.A.", expediente N° 7149 (Tribunal Fiscal de la Nación).

### **11) Tipificación de infractores**

El artículo 14, al legislar sobre el particular, ha tomado parcialmente alguno de los supuestos que regían para la misma especie en el anterior artículo 73, en su párrafo primero. Ha adicionado el rótulo de infractor a los que conserven por cualquier título o razón instrumentos en los que se hubiera omitido abonar el impuesto correspondiente.

El deterioro, al decir de prestigiosos publicistas, que se observa últimamente en la técnica legislativa, hace imprescindible que se delimite con meridiana precisión el alcance del vocablo incorporado al capítulo de infractores.

No escapa al conocimiento de la Dirección General Impositiva que cualquier sutileza gramatical puede transformar al notario en el ejercicio de su función, en un infractor, cosa que realmente no es, y para disipar el riesgo inherente, basta reglamentar que:

- a) Se constituirán en infractores los que conserven documentos en infracción a condición que el imputado haya sido parte de tráfico jurídico a que hace mención el respectivo instrumento; o
- b) Se constituirán en infractores los que conserven documentos en infracción a condición que el imputado tenga interés válido en el negocio jurídico a que hace mención el respectivo documento.

Además de estos principios básicos, se requieren, para tipificar como infractor por simple conservación de documentos, los requisitos necesarios que permitan establecer la imputabilidad y culpa del presunto infractor.

Ello así, viene dado porque la ley 18524 se remite para el juzgamiento de las infracciones a la ley de procedimiento impositivo N° 11683, y esta última dispone que la responsabilidad penal fiscal no puede determinarse con criterio objetivo.

### **12) Garantías por conceptos más amplios a las de la obligación principal**

El artículo 46 exime de impuesto a las fianzas y demás obligaciones accesorias a condición que se constituyan garantizando obligaciones que, otorgadas en sede local, hayan pagado el impuesto correspondiente.

Empero, de vieja data, cuando en estas clases de garantías los otorgantes las extienden para cubrir los intereses y accesorios de la figura principal, la División de Sellos interpreta que la cautela está gravada por la disposición del actual artículo 16, inciso p).

Para ello presume la existencia de una figura jurídica independiente, de vida propia, que excede en sí de la figura principal. Esta posición intenta

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

adoctrinar que la natural consecuencia del principio de que lo accesorio sigue la suerte de lo principal, no tiene vigencia válida para casos como el comentado en el párrafo anterior.

Sin embargo, este enfoque fiscal no puede ser acogido con arreglo a derecho. Estas clases de documentos extendidos en documentos privados en los términos del artículo 580 y concordantes del Código de Comercio, en su gran mayoría son protocolizados en registros notariales a efectos de satisfacer los requisitos del artículo 1036 de dicho código. Y al procederse a la protocolización precitada es cuando el fisco impugna a los escribanos cada uno de los actos.

Para fundamentar la tesis desgravatoria, además de la jurisprudencia reiterada existente con pronunciamientos en la alzada, concurren los principios de esencia jurídica normados por el Código Civil aplicables a la especie.

Se estima, consecuentemente, que el organismo de percepción debe acatar la doctrina mayoritaria que decreta la exención de esta clase de instrumentos, dado que no hace falta otra interpretación que la ya realizada por la jurisprudencia.

### **13) Garantías otorgadas sobre operaciones monetarias**

Si bien por el texto de la ley, artículo 52, están exentas de impuesto las escrituras hipotecarias y demás garantías otorgadas en seguridad de esta clase de operaciones, en la práctica se observa que son impugnadas las garantías precitadas, so pretexto que las operaciones realizadas por los bancos en algunos casos no están incluidas en este capítulo.

En especial, debe fijarse el alcance que reviste el denominado "revolving credit" o crédito rotativo, dado que, de acuerdo con la doctrina, a la cual nos adherimos, esta clase de operación es aquella en que, existiendo la autorización en cuenta, el importe de la misma puede ser cubierto total o parcialmente por el deudor y esté éste autorizado para hacer nuevamente uso del mismo crédito después de haberlo cubierto.

Esta figura receptada en los usos bancarios cotidianos no puede ofrecer duda alguna, más cuando el derecho económico la tipifica especialmente dentro del capítulo de operaciones monetarias.

A fin de evitar la controversia actual es aconsejable que la Dirección General Impositiva defina cuáles son las operaciones monetarias que entiende como tal, independiente del sustento que obra en poder del Colegio de Escribanos.

### **14) Naturaleza de la exención decretada por el artículo 49**

La deficiente redacción de este artículo hace que en la práctica se susciten encontradas interpretaciones sobre el tipo de documentos ajenos a la imposición.

La expresión "sean consecuencia" no puede ser otra que referida a los documentos comerciales vinculados por razones de instrumentación,

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

causalidad o finalidad con las operaciones sujetas al impuesto a la compra y venta de divisas. Es decir, aquellos instrumentos que dependen, en su consecuencia, y se deducen de este último gravamen.

Debe respetarse la teoría del orden cronológico en virtud que el pagaré, o la letra, siempre es anterior en su libramiento, protesto, ejecución o cobro a la compra de la divisa que representa su cuántum, y éste es el hecho imponible que prevalece.

Prueba de la falta de normas precisas en la materia es la propia instrucción de la Secretaría de Hacienda en la cual se indica que no debe innovarse en la materia, vale decir, no procede exigir el impuesto sobre esta clase de documentos.

Una adecuada hermenéutica del espíritu que se observa en la estructura del gravamen hace de buen saber que todos los documentos, negociados por bancos y demás entidades autorizadas para operar en cambios, a que se refiere el artículo 17 de la ley, son los que involucra la franquicia del artículo 49, debido a que en algún momento generarán una operación cambiaria sujeta al impuesto de la ley 18526.

### **15) Consideraciones generales**

A casi dos años de la fecha de dictada la ley 18524, aún no se ha reglamentado la misma, con las consecuencias que son de público dominio. Si a ello se le agrega que esta ley como todas las restantes crean en el escribano no ya un recaudador del tributo sino lisa y llanamente un auténtico liquidador impositivo, con la consigna de discernir sobre la amplitud del hecho generador y el monto a tributar proveniente del mismo, se verá que en el ejercicio de tan sutil obligación se transforma al notario en profesional de un campo no especializado y se lo instituye "por ley", como experto y especializado de una rama del derecho, de carácter tan particular como es el tributario.

Ello obliga a que la Dirección General Impositiva extreme la cautela en los sumarios que se instruyan a los fedatarios; porque en la mayoría de los casos, las llamadas infracciones, sólo son reflejos de una híbrida e incongruente legislación.

Es de desear, por otra parte, que el sistema de consultas previsto por ley funcione a nivel operacional, es decir, que la evacuación de las mismas, por su demora, no sea un impedimento para la concertación del respectivo negocio jurídico.

Si se logra que la División de Sellos conteste en un término razonable, no como en la actualidad, que lo hace con cuatro y cinco meses de demora, va de suyo que se otorgará al escribano un mayor respaldo por parte de la Dirección General Impositiva.

Por las razones debidamente fundadas en este apartado somos de opinión que la D.G.I.. hasta el dictado del decreto reglamentario, resuelva la remisión de toda infracción decretada o en trámite de sumario.

## **II. IMPUESTO A LAS GANANCIAS EVENTUALES**

### **1) Intereses presuntos**

A partir del dictado y ordenamiento del nuevo decreto reglamentario de la ley de réditos, el artículo 11 de la resolución general 970, se encuentra en colisión con el artículo 77 del precitado decreto.

Teniendo en cuenta que, por aplicación del artículo 33 del decreto reglamentario de la ley de ganancias eventuales, es de utilización supletoria la norma contenida en el reglamento del gravamen a los réditos, corresponde que la Dirección General Impositiva instruya a sus representantes a efectos que no impugnen los formularios 4948/a en los casos que para calcular los intereses presuntos de la operación se hubiere utilizado la escala del artículo 77 antes referido.

### **2) El artículo 14 de la ley en el supuesto de transferencias de boletos de compraventa**

Atento la reiterada utilización del beneficio proveniente de la cesión de boletos de compraventa, para la imputación del bien de reemplazo. presupuesto aceptado por la D.G.I., con jurisprudencia administrativa, debe obviarse la temática actual del artículo 27 de la resolución 970.

Inferimos que en esta cuestión corresponde agilizar la verdadera utilización del supuesto planteado, única forma de no desnaturalizar el beneficio contenido en la norma "sub examen".

### **3) Reemplazo de casa - habitación**

No obstante que la ley, en su artículo 14, legisla sobre la especie, el reglamento fija las pautas en los artículos 20 al 26 inclusive, y que la resolución general 970 determina la operatividad, los señores inspectores que practican verificaciones en los registros notariales en la mayoría de los casos efectúan ajustes.

La controversia se circunscribe a determinar el monto y el plazo de opción por parte del contribuyente. En algunos casos se han impugnado liquidaciones, por el solo hecho que el sujeto pasivo tributario no indica en el momento de efectuar la escritura del primitivo bien, qué nuevo inmueble ha adquirido. Va de suyo que de aceptarse este temperamento se exige per se la adquisición del bien de reemplazo en un término menor al fijado por la propia ley. Lo meritado indica que el argumento fiscal no tiene sustento en el positivismo.

Tal situación puede subsanarse si se dispone la instrucción pertinente que indique fehacientemente el juego concordante de los artículos de la ley y su reglamento que, por principios básicos, son los únicos con alcance válido.

### **4) Extensión de los certificados normados por la resolución 970**

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

La experiencia cotidiana nos impone la obligación de recordar la lentitud que adolece toda la estructura administrativa de la Dirección General Impositiva cada vez que se recurre a la misma peticionando cualquier clase de certificado sobre el impuesto a las ganancias eventuales, ya sea que se pretenda una exención o que se determine el monto del impuesto a retener. Lo más grave aún sobre esta materia es la disparidad de criterios que sostienen funcionarios de igual categoría de distintas agencias impositivas, creando en las opiniones encontradas el germen más peligroso para la fe del sujeto pasivo tributario.

Se estima que si se efectúa el dictado, como corresponde, de una nueva todo el tratamiento de libramiento de certificados. Ello, sin lugar a dudas, beneficiará a ambas partes por igual.

### **5) Desactualización de la resolución general 970**

A la falta de actualización de presupuestos de la ley se le suma la de la resolución comentada. No es solamente la citada en el apartado primero de este capítulo, sino que ésta no ha receptado incluso las exclusiones de los hechos imponibles tenidos como tales por la propia jurisprudencia administrativa. Consecuentemente, mal puede exigirse un mayor cumplimiento al notariado, si éste se encuentra desprovisto de los elementos esclarecedores para satisfacer la consigna fiscal.

Se estima que si se efectúa el dictado, como corresponde de una nueva resolución que reemplace a la 970, el Colegio de Escribanos puede aportar elementos valiosos para ponderar cada presupuesto legal. Ello así viene dado en orden al manejo cotidiano que tiene el notariado en la materia, de cuya veracidad tiene la Dirección General Impositiva pruebas reiteradas.

## **III. IMPUESTO NACIONAL DE EMERGENCIA A LA PROPIEDAD INMUEBLE (LEY 17196)**

### **1) Adjudicación de inmuebles a favor de los acreedores hipotecarios**

No se estima razonable la tesis fiscal que se aplica en los casos que el acreedor hipotecario se adjudica en la adjudicación el inmueble en pago e la parte de su crédito.

Para tal evento, y ante el supuesto que el ejecutado no hubiera satisfecho este gravamen, el fisco señala que los notarios no pueden otorgar la escritura traslativa de dominio.

Ello implica, a buen entender, que el impuesto y sus recargos, en la gran mayoría de los casos, ante la ausencia del demandado, debe ser abonado por el acreedor, para poder convalidar sus derechos.

No es necesario buscar mayores argumentos para sostener que por vía indirecta se crea de esta forma un carácter de contribuyente no tipificado por la ley, quebrantando el presupuesto del tributo y el ejercicio del privilegio dictado por el Código Civil a favor del demandante.



**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

Deben arbitrarse los medios necesarios para poner fin a esta irrazonabilidad que, además de meritarse opuesta a derecho, perturba el ejercicio notarial.

No asiste a la Dirección General Impositiva un fundamento procedente para no hacer privar el derecho especial del acreedor hipotecario, por lo tanto, corresponde que esa repartición prosiga el cobro del impuesto y sus recargos contra el verdadero deudor del mismo.

Ninguna ley fiscal ha omitido contemplar el régimen de privilegios que el Código Civil le otorga al acreedor hipotecario, de donde no se encuentra la razón para que la ley 17196 se aparte de dicha premisa.

No es exacto que el acreedor hipotecario que adquirió el bien en el proceso de ejecución se encuentra en el mismo lugar que cualquier otro comprador judicial o extrajudicial. Por el contrario, aquél sólo exterioriza parte de su privilegio, percibiendo el mismo en la respectiva adjudicación.

Si la Dirección General Impositiva se adentra en la hermenéutica del régimen de los privilegios, comprobará que el actual criterio cercena a los mismos, y crea, sin texto válido, una postergación del acreedor a favor de un gravamen que realmente no tiene ese alcance.

## **2) Pago del impuesto mediante transferencia de saldos a favor del contribuyente en otros impuestos**

Pese a no existir impedimento para que el impuesto del rubro se haya satisfecho en procesal término con solicitud de devolución y compensación de saldo a favor en otros gravámenes, algunas agencias de Dirección General Impositiva se niegan a conformar el formulario 7649, que resulta el título a entregar al responsable como fe de haber cumplido la obligación tributaria.

Dicha negativa no tiene asidero y sólo perturba la circulación inmobiliaria, por cuyo motivo, corresponde que por la vía respectiva se haga conocer expresamente a cada repartición fiscal que deben extender tal formulario, a fin que el mismo sea presentado por ante el escribano interviniente en cualquiera de las operaciones a que hace mención la ley de la materia.

## **IV. IMPUESTO A LA TRANSMISIÓN GRATUITA DE BIENES**

### **1) Interpretación de las exenciones**

La exención decretada por el artículo 5º, inciso g), de la ley 11287 tiene que remitirse para su cabal comprensión a la temática fijada en la ley del impuesto a los réditos por el artículo 19, inciso f).

Sin embargo, la interpretación sobre el primero, a nivel fiscal, es restrictiva y la exigencia de determinados presupuestos para su viabilidad no coincide con el espíritu de la ley.

### **2) Aplicación del artículo 11**

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

Dada la jurisprudencia que sostiene que si la cónyuge sobreviviente concurre con una sola hija matrimonial y no hay más que bienes gananciales y, en consecuencia, aquélla no es heredera, el pago del impuesto del rubro debe considerarse definitivo, por ser ociosa la partición de bienes, se estima necesario que el organismo de percepción adecue sus requerimientos con el mismo alcance.

Ello juega con arreglo a derecho, atento que se coordina con la norma del artículo 24, inciso c), del decreto reglamentario. Si se tiene en cuenta que este gravamen tiene arraigo civilista, la procedencia del artículo 3576 del Código Civil hace a todas luces necesario aceptar el fundamento jurisprudencial antes referido.

### **3) Concesión temporaria de un sepulcro municipal**

Resulta imprescindible precisar si esta clase de bienes está sujeta al impuesto bajo examen.

El Colegio de Escribanos tiene anticipada su opinión eximente. Si el poder concedente no se ha desprendido en forma alguna de su dominio, por lo cual los concesionarios no pueden introducirla en el comercio mediante su enajenación, va de suyo que esta clase de fin sepulcral no representa un valor patrimonial susceptible de tasación para su incorporación al cálculo del gravamen.

Dado que la ley en la especie no se ha ocupado en forma implícita o explícita de esta clase de figura, y que el artículo 5º nada dice a favor o en contra, la tipificación del hecho encuadra con la tesis precitada.

### **4) Legados de liberación**

La remisión de deudas que implica esta clase de legados no tiene presupuesto expreso en la ley. Para su juzgamiento se analiza la figura a tenor de las disposiciones de los artículos 870, 877, 878, 3679 y sus concordantes del Código Civil.

Cierta doctrina aboga por su gravabilidad, bajo la premisa que constituye un beneficio con animus donandi; no obstante, si la liberación se refiere a la garantía no se encuentra hecho imponible válido.

Concretamente, la D.G.I. fija el presupuesto tributario según sea la intención guiada en la consecución de un beneficio económico. No escapa a buen criterio que la misma no es una definición formal que encasille la tributación, y que su interpretación es el campo propicio para las más encontradas opiniones.

### **5) Transmisiones a eventuales herederos**

El artículo 1º de la ley, en su párrafo segundo, indica la presunción únicamente para la transmisión de bienes raíces. Sin embargo, con apoyo de una doctrina, respetada por cierto, que no condice con la realidad, la División Recaudadora respectiva interpreta extensivamente la presunción a

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

bienes que no son raíces.

Entendiéndose que el principio que proclama que, ante la duda, se debe ser a favor del fisco, no tiene asidero en esta instancia, por la claridad de la norma legal, corresponde que se fijen las pautas que arriben al cumplimiento y fin de la ley.

Por otra parte, las normas establecidas por el artículo 5° del decreto reglamento, incisos c) y d), requieren que se indique el alcance de la expresión "o de sociedades constituidas por ellos", visto que, prima facie, existen sociedades no imponibles.

El inciso d), en su último párrafo, peca de imprecisión respecto a la forma del cómputo del término.

A fin de evitar infracciones notariales, y dado el avance que han tenido en los últimos tiempos las nuevas figuras jurídicas receptadas por el derecho económico, corresponde que la Dirección General Impositiva explique con la claridad necesaria el alcance actual de tales preceptos.