

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

***CALIFICACIÓN DE LA TRANSFERENCIA DE DOMINIO DE BIENES
INMUEBLES PROVENIENTE POR EL CUMPLIMIENTO DE UN CONTRATO DE
PERMUTA DE COSA FUTURA EN LOS CÁNONES DEL IMPUESTO DE SELLOS***

VICENTE OSCAR DÍAZ

SUMARIO

Introducción. - Principio calificador. - Posición jurisprudencial.

INTRODUCCIÓN

El rigorismo interpretativo ejercido por el fisco sobre el alcance del hoy artículo 19, inciso a) de la ley de sellos N° 18524, que en bastantes supuestos cercena típicas figuras jurídicas, nos obliga a clarificar la esencia del hecho imponible en cuanto se trate de actos titulados "transferencia de dominio de bienes inmuebles", atento que con asiduidad el organismo de percepción genera o infiere gravabilidad sobre presupuestos que, referidos a la sustancia precitada, no contienen principios recogidos como válidos para decretar la razón del legal sometimiento al impuesto pretendido.

Aceptar que el legislador, en las normas de sede capitalina, ha incluido cualquier transacción inmobiliaria como exteriorizante del hecho generador de la obligación tributaria que prescribe el referido artículo 19, va de suyo que merece tacha, atendiendo a que con abstracción de los eventuales efectos jurídicos positivos que puedan crear las páginas escriturales, lo necesario es investigar con mayor o menor amplitud la verdadera naturaleza del acto celebrado por las partes, para ajustar a ella la correspondiente alícuota impositiva(1)(1420).

Vamos a puntualizar, no obstante ser suficientemente conocido, que determinados documentos públicos, acreditativos de actos, no revisten la virtualidad necesaria para constituir objeto del impuesto al tráfico jurídico. Y detendremos nuestra investigación en un típico contrato de permuta de bienes inmuebles con cumplimiento en el tiempo, para arribar a calificarlo impositivamente, intentando fijar que el mismo, al ser cumplido, su instrumentación no reviste incidencia impositiva.

PRINCIPIO CALIFICADOR

Carece de apoyo todo estudio que se practique sobre el impuesto de

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

sellos que omita ponderar el principio calificador. De él emana la premisa que la imposición que se exija en cada caso, se basará en la verdadera naturaleza del acto o contrato, prescindiendo de la denominación que le hayan dado al instrumento.

Su remisión se tomará siempre considerando aquellas estipulaciones esenciales que en forma necesaria constituyen elementos primordiales que causan el nacimiento o extinción de los derechos inherentes a los actos o contratos que las contienen.

Por tal motivación, reviste especial interés calificar tributariamente la tipología de la escritura pública que exterioriza la entrega de distintas unidades levantadas en un predio que fue transferido en permuta de dichas unidades, resultando éstas la contraprestación del valor del terreno permutado.

Existen dos tiempos impositivos a diferenciar:

1º) La escritura que conviene la permuta del terreno por distintas unidades a levantarse en el mismo predio, se encuentra alcanzada por el impuesto de sellos como permuta.

2º) La escritura posterior que convalida la contraprestación pactada en la permuta transfiriendo las unidades, desde ya anticipamos que no está gravada.

La tesis fiscal en el segundo tiempo, que no conculca con la nuestra, intenta exigir el impuesto sobre la escritura de cumplimiento de la contraprestación bajo la premisa, incierta jurídicamente, que el artículo 1491 del Código Civil prohíbe la permuta de cosas a construir, o en otras palabras, que no existen al momento de pactarse.

No participamos de este razonamiento, por carecer el mismo de sustento concordante a derecho. Pero sobre todas las cosas sostenemos que, gravada la escritura inicial que convalida la permuta, el acto posterior que cumple la condición establecida en la misma, no recepta circulación de riqueza imponible, por tratarse de una obligación preexistente sobre la que el impuesto incidió al momento de su libramiento o nacimiento.

Partir de otro supuesto es pretender cobrar el sellado en dos oportunidades sobre la misma circulación de riqueza y ello, incluso, no está previsto en el principio instrumental del gravamen.

La incursión sui generis que el fisco realiza en la hermenéutica de la figura civilista sub examen, muestra contradicciones evidentes. Ellas se transforman a la postre en nuestro mejor argumento para defender la inexistencia del hecho generador de la obligación tributaria.

"Expresa Rezzónico que es principio general de todos los códigos que las cosas futuras pueden ser objeto de cualquier contrato, con las solas excepciones de la herencia futura de una persona viva (arts. 1175, 1176 y 848 del Cód. Civil) y de la donación (art. 1800); este principio, consagrado en el artículo 1168, se ratifica expresamente con respecto al contrato de compraventa en el artículo 1327, y si las cosas futuras

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

pueden venderse en tanto que su enajenación no se hallare prohibida, pueden también ser objeto de permuta (art. 1492)"(2)(1421).

Por ende, la oposición fiscal a nuestra formulación partiendo de una encontrada meditación de la exégesis de los artículos 1485 y 1491 del Código Civil pierde consistencia.

Así debe entenderse, atento que el art. 1485 sólo habla de la obligación de transferir cosas, sin detenerse en aclarar la existencia material al momento de realizarse el pacto. Además, el contrato de permuta se rige, en todo lo que no haya sido objeto de revelación independiente, por las reglas de la compraventa(3)(1422).

La doctrina extranjera concurre en apoyo de lo preinserto, resultando apropiado lo consignado por Luzzato Ruggero; Machado Carpenter; De la Cámara y Lucas Fernández, entre otros.

Sin cortapisa alguna arribamos al convencimiento que las escrituras que, nominadas "transferencia de dominio de bienes inmuebles por cumplimiento de una contraprestación de permuta", representan, por aplicación del principio calificador, el acto que satisface una obligación preexistente, y es público y notorio que la ley de sellos no grava los instrumentos que cumplimentan un contrato previamente oblado.

En otras palabras, al tributarse el impuesto de sellos sobre la escritura inicial que conviene la permuta del terreno por distintas unidades a levantarse en el mismo, nada queda por ingresar, y la escritura que exterioriza el cumplimiento de la contraprestación, en cuanto estén construidas las unidades convenidas como parte del contrato, agota para los sujetos negociales el contrato constitutivo de la operación, que no es otra cosa que entregar los bienes por los cuales el impuesto se pagó en la primera escritura.

Consecuentemente, gravado el "consumo jurídico" del primer acto, resulta improcedente estimar imposición sobre el acto o los actos posteriores, que no agregan nada nuevo al original, sino que solamente cumplen la condición pactada.

En la mera hipótesis que la norma del artículo 1485 del Código Civil permitiera deducir que las transferencias de dominio de las cosas permutadas deben ser simultáneas, no existe norma jurídica que la requiera como obligatoria y necesaria a tal especulación doctrinaria, ya que si la venta de cosas futuras es permitida, igualmente lo es el trueque de dichas cosas(4)(1423). Vemos que se desvanece el andamiaje urdido por el fisco, llevado con el solo objeto de ignorar el principio calificador. Si éste es interpretado en su real dimensión, se observa que las escrituras que materializan el cumplimiento de la obligación de la permuta a nivel jurídico no crean mayor derecho que el otorgado por el acto primitivo.

En dicho orden, fenece incluso el carácter instrumental del tributo, dado que las escrituras posteriores no producen otro efecto jurídico que la escritura constitutiva del contrato, no jugando en consecuencia la causalidad a la que se remite el art. 944 del Código Civil, ligado en grado sumo a la imposición de los documentos con abstracción de su eficacia.

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

A esta altura, seguir aferrado al presupuesto fiscal de imposición sobre las escrituras que agotan el negocio de permuta, no resiste defensa a su favor. Por ende, las escrituras de dicha tipología negocial constituyen instrumentos de simples efectos registrales no alcanzados por el tributo. Los otorgantes de las mismas concurren únicamente por ante los notarios para cumplir con una obligación de hacer, que le viene impuesta por la primitiva escritura. Esta, y no aquéllas, es la que en su momento perfeccionó el contrato de permuta y por ende tributo el impuesto por verificarse el hecho imponible.

POSICIÓN JURISPRUDENCIAL

El criterio que patrocinamos ha sido recogido por el tribuna fiscal de la nación en autos "Quiroga Durand, Raúl c/D.G.I.", en fallo unánime de la Sala integrada por la Dra. González de Rechter y los Dres. Craviotto y Eireos.

La significación de este pronunciamiento dentro del derecho tributario notarial resulta obvio resaltar, pero asume mayor importancia que el fisco haya acatado el mismo, no ocurriendo por ante la Cámara en recurso de apelación. Seguimos convencidos que a un buen fallo la apelación poco puede sentirse agraviada, y esto sabiamente ha sido detectado por el funcionario fiscal que optó por ordenar consentir la sentencia.

Este primer fallo en la clase de documentos jurídicos que nos ocupan, ha sido avalado por el juzgador con argumentación doctrinaria y positiva, que ha derribado minuciosamente la tesis plasmada por el organismo de recaudación. Pero además pone coto al desmembramiento del único negocio habido, conforme que el recaudador en estos casos crea la división del mismo en dos para lograr una mayor tributación. El artículo de la Dirección General Impositiva consiste en tratar como compraventa la primera escritura que pacta la permuta y calificar la segunda escritura que cumple la obligación de contrato también como compraventa. De esta forma aumenta sustancialmente el monto de impuesto sobre la única circulación de riqueza convenida.

Empero, el desdoblamiento tributario exigido por la administración tributaria corre suerte efímera si los requeridos sabe recurrir de criterios faltos de apoyo legal.

Nunca existió razón válida, y menos ahora, para que los fedatarios acaten, a los fines fiscales, desdoblar un contrato de permuta en dos contratos de compraventa de inmuebles que responden a la sustancia antes referida.

Creemos que el funcionario fiscal, que en forma sabia permitió transformar el decisorio en cosa juzgada, aconsejará el dictado de un allanamiento general para casos análogos con el alcance fijado por el Tribunal Fiscal. Si esto se materializa, no es más que colocar la justicia tributaria en su verdadero cauce; si por el contrario, el allanamiento general no ve la luz, la doctrina del juzgador contiene permanente

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

vigencia en resguardo de los sujetos pasivos requeridos.