

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

ACOTACIONES EN RELACIÓN A LA LEY Y REGLAMENTO DEL IMPUESTO DE SELLOS

VICENTE OSCAR DÍAZ

SUMARIO

I. Intención. - II. Ámbito de la imposición. - III. Certificación de pago del impuesto. - IV. Promesas de actos. - V. Consultas. - VI. Integración del monto imponible. - VII. Contradocumentos. - VIII. Reconocimiento de deuda. - IX. Obligaciones de dar sumas ciertas de dinero. - X. Operaciones sobre inmuebles en las que no se realiza escritura pública. - XI. Convenios sobre la traslación del impuesto. - XII. Cómputo de parte exenta. - XIII. Instrumentos que reconocen nuevos hechos. - XIV. Operaciones monetarias. - XV. Afianzamiento del impuesto en caso de reorganización de sociedades. - XVI. Caratulación de infracciones. - XVII. Contratos por correspondencia.

I. INTENCIÓN

En el número anterior de esta publicación iniciamos el análisis de las principales normas reglamentarias dictadas por el decreto 72/73 para el impuesto de sellos vigente en la Capital Federal.

En dicha ocasión hicimos hincapié sobre la falta de claridad necesaria en el propio texto del reglamento, lo cual muestra por sí falta de definición en algunos presupuestos básicos que concurren a formar la economía en que se asienta el gravamen, y que la sutileza que señala el mismo en su aplicación, a nuestro entender, merecía que el poder administrador fuera más explícito en el ejercicio de las facultades reglamentarias.

Intentando suplir omisiones que consideramos necesario puntualizar para quienes están en el manejo cotidiano del tributo, efectuaremos la ponderación de aquellos presupuestos de fondo o de forma que el decreto antes señalado no le ha prestado la debida atención.

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

II. ÁMBITO DE LA IMPOSICIÓN (Arts. 3º, 4º y 5º D. R.)

Va de suyo que la aplicación del gravamen a los documentos extendidos en las provincias está supeditado a que los mismos resultaran gravados en ellas y no se hubiera pagado el impuesto local correspondiente o no se justificare su exención. Esto no impide puntualizar que determinados documentos no son imponibles en jurisdicción provincial y sí en la nacional, en cuyo caso corresponde el tributo capitalino.

Cuando el artículo 4º del D. R. se refiere a "cumplimiento", éste puede consistir en obligaciones de dar o de no hacer, pero no abarcando el efecto la totalidad de acto, el impuesto debe ser calculado sobre el valor imponible involucrado en el efecto. Por otra parte, el sellado que recae cuando se producen los efectos en sede capitalina a que hace mención el art. 4º antes referido, se abonará a partir de la producción del primero de cualquiera de dichos efectos, rigiendo en tal supuesto el plazo que se acuerda a los instrumentos otorgados en sede capitalina.

Nos parece que al artículo 5º del D. R. bien pudo adicionársele un párrafo que indicara que si la agregación a que hace mención el art. 9º, in fine de la ley, o el archivo, se exteriorizara con instrumentos por los cuales se expidiera testimonio, el otorgante de éste deberá dejar constancia que el documento no abonó el sellado nacional. Por el contrario, de haberse pagado el impuesto, debió indicarse su importe con mención del número, serie y valor de la estampilla, como así también de la fecha consignada en el sello inutilizador.

Entendemos que lo preceptuado merece que se observe con atención, conforme que los otorgantes comprendidos en la cita del párrafo anterior están incluidos en la tipificación de responsabilidad solidaria normada por el artículo 14 de la ley.

III. CERTIFICACIÓN DE PAGO DEL IMPUESTO (art. 6: D. R.)

Debe especificarse para mejor comprensión, que obrando la certificación de pago dispuesta por el artículo 11 de la ley, esto de por sí hace innecesaria la presentación de los documentos obliterados en los casos de los artículos de la ley que así lo disponen. Empero, ello no impide aplicar la norma del artículo 14 del ordenamiento legal, en correlación a lo dispuesto por el artículo 12 del mismo texto.

Para las hipótesis previstas en los artículos 21 y 31 de la ley, del pago a cuenta se deberá dejar constancia, visto lo instituido por el art. 11, en los testimonios de las escrituras traslativas de dominio, en los casos que por razón de jurisdicción el sellado que incide sobre las mismas se abone por habilitación directa del testimonio en cuestión. El requerimiento de la constancia de pago a cuenta debe realizarlo el tenedor de los instrumentos.

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

IV. PROMESAS DE ACTOS

Hubo de consignarse en el decreto reglamentario que las llamadas "promesas" de actos a celebrarse pagarán el tributo como si fueran actos definitivos, en tanto que por la redacción de dichas "promesas" se configurara algunos de los preceptos reglados por el artículo 944 del Código Civil.

Por ende, gravada la promesa como contrato definitivo a la luz fiscal, este último no tiene ninguna clase de imposición al momento de su otorgamiento. Así corresponde aceptar, pues en este caso el contrato definitivo no es más que la ratificación de un acto ya gravado. En cambio, si exhibida la promesa demostrara insuficiencia de pago en el sellado de ley, la diferencia resultante y su posible multa recae sobre el instrumento que exterioriza la promesa y no sobre el contrato ulterior.

V. CONSULTAS (art. 8° D. R.)

Resulta oportuno anotar que para el caso de existir varios interesados interviniendo la consulta, y que fueran notificados en distintas fechas, el plazo comenzará a correr desde la última notificación. Esta redacción aparece más esclarecedora que la intentada por el inciso f) del artículo del epígrafe.

Además, en los casos que la consulta fuera formulada por un agente de retención, el deudor natural del tributo puede recurrir dentro del plazo establecido por el inciso d), el que se contará a partir de la notificación practicada al agente antes señalado.

VI. INTEGRACIÓN DEL MONTO IMPONIBLE

El decreto reglamentario omitió puntualizar el principio de que las cargas e importes pasivos contenidos en un documento, cuando a su pago a terceros correspondiera a una de las partes contratantes y que tomare a su cargo el coa - otorgante cuya prestación fuera el pago del precio del acto celebrado, integrarán la formación del monto imponible del instrumento.

La formulación que insertamos se basa en la propia naturaleza del tributo, a cuyo fin el detalle de esas deudas preexistentes deben insertarse en el documento mencionado, en sus anexos o, en defecto, en un instrumento separado o libro de contabilidad que tenga INDIVIDUALIDAD CIERTA.

VII. CONTRADOCUMENTOS

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

El decreto - ley 18524, en su artículo 13, introdujo la gravabilidad de esta figura jurídica, a tenor de un criterio de mayor recaudación, en comparación a la imposición vigente hasta la derogación del texto ordenado al año 1969. Es decir, se grava el contradocumento al mismo impuesto aplicable a los actos que contradicen en oposición a la tasa fija dispuesta por el artículo 50 de la ley derogada.

Sin cortapisa alguna, este cambio de gravabilidad originó y origina situaciones que no han sido previstas, pese a ser suficientemente conocidas en el campo de la tributación. Una de ellas es la referida al tratamiento a dispensar a los contradocumentos cuyos actos principales no debieran sellado local por razones de jurisdicción respecto del lugar de otorgamiento.

La tesis fiscal, no publicitada, sostiene que en estos casos se pagará el impuesto como si los instrumentos originarios hubieran sido suscriptos en sede capitalina con anterioridad, pero en la misma fecha que el respectivo coninstrumento.

VIII. RECONOCIMIENTO DE DEUDA

El reglamentador no entendió necesario insertar en el decreto, que el reconocimiento de deuda en el concepto del artículo 16 inciso f) de la ley es tanto la declaración sobre actos y hechos anteriores al documento que se otorga, como también la manifestación - unilateral o no - que constituya o integre el objeto de un instrumento. Claro está que el documento debe reunir los requisitos exigidos por el artículo 722 del Cód. Civil, consignando monto, causa original y tiempo en que fue contraída la deuda. En otras palabras, para que se configure un reconocimiento de deuda debe tenerse la finalidad de extender mediante el mismo un título hábil para un convenio precedente, es decir, constituir un título autónomo suficiente para exigir el cumplimiento de la obligación.

A su vez, la expresión deuda comprende las de dar y de no hacer. Para la hipótesis que no se expresara el monto imponible en forma cierta, la imposición se calculará en orden a la temática señalada por el artículo 33 de la ley en tanto fuera un acto oneroso.

IX. OBLIGACIONES DE DAR SUMAS CIERTAS DE DINERO

No es ilógico recalcar que la imposición general a que se refiere el artículo 16, inciso p) de la ley, es sumamente vaga para ser receptada en forma correcta para los no adentrados en el manejo de este tributo. De ahí que se hacía necesario que el reglamentador arrojara a la palestra la luz necesaria interpretativa para el sujeto pasivo en general. Como tal esperanza no sucedió, pues al respecto el decreto mantiene un silencio solemne, diremos que en la clásica interpretación del organismo de percepción, los mandatos, poderes y autorizaciones que fijan o prevén

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

remuneraciones a cargo del otorgante y a favor de su titular, están incluidos en la generalidad gravatoria precitada.

Para el evento de estipularse una remuneración indeterminada, no cabe otra alternativa que remitirse al procedimiento estipulado por el artículo 33 de la ley.

En asocio, sobre ciertos documentos atípicos para el derecho de fondo, nos estamos refiriendo a aquellos que de acuerdo con el decreto - ley 4776/63 (modificatorio del Código de Comercio) no valgan como cheques por carecer de algunas de las enunciaciones de su artículo 2°, en correlación al artículo 3° de la misma página jurídica, se los calificará impositivamente en la imposición general del artículo 16 inciso p) ya comentada. Igual temperamento se aplica sobre los documentos que no constituyen cheque, a tenor del artículo 8° del decreto - ley en cuestión.

El organismo de contralor (D.G.I.), en la especie, dándose los supuestos detallados en el párrafo anterior, participa del criterio de aplicar las normas del artículo 55 de la ley, lo que implica consideración de infracciones.

**X. OPERACIONES SOBRE INMUEBLES EN LAS QUE NO SE REALIZA
ESCRITURA PÚBLICA**

El artículo 20 de la ley, párrafo primero, delegó en el reglamento fijar la oportunidad en que se pagará el sellado sobre esta clase de actos.

En forma incomprensiva el decreto omitió todo tratamiento al respecto, creando por lógica consecuencia un desenfoque formal. Supliendo la norma inexistente y en correlación a las resoluciones generales dictadas sobre el régimen de la llamada ley 18524, la pauta a publicitar no es otra que señalar que el pago del sellado en esta clase de actos se efectuará mediante la habilitación que el interesado realizará en el original del escrito, en el cual la autoridad le comunicará el importe del sellado adeudado, en el plazo establecido por el artículo 9° de la Resolución General N° 1529 (S).

**XI. CONVENIOS SOBRE LA TRASLACIÓN DEL IMPUESTO
(art. 9° D. R.)**

Una mayor precisión interpretativa abona consignar que la temática fijada en la especie tiene como fin imperativo disponer que los convenios sobre traslación del impuesto que pacten las partes contratantes, no podrán oponerse al fisco, dado que ello viene dado en el juego armonioso de la letra del artículo 14 de la ley por el principio de responsabilidad solidaria establecido en su primer párrafo, situación que lo ratifica el artículo 15 del mismo ordenamiento legal.

Resumiendo, bajo la vigencia de principios generales de derecho privado, nada se opone a que las partes deroguen en sus acuerdos

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

particulares la distribución igualatoria del tributo, con la expresa limitación que en ese supuesto, tal distribución no juega en oposición a los intereses fiscales.

XII. CÓMPUTO DE PARTE EXENTA

Aunque el reglamento omite toda mención sobre el alcance del párrafo segundo del artículo 15 de la ley, normas de sana hermenéutica indican que si se trata de actos bilaterales, o sea de aquellos en que ambas partes contraen obligaciones recíprocas, y una de las partes fuera persona exenta y otra no exenta, el sellado que correspondiera a esta última se dividirá por cabeza, en forma igualatoria.

Por el contrario, si se trata de actos unilaterales donde por lógica consecuencia las obligaciones son contraídas por una sola de las partes, sin cortapisa alguna en este supuesto si la parte obligada resulta exenta, no existe obligación fiscal de ninguna índole. En su defecto, si la parte obligada no está exenta, el impuesto de sellos se calcula por el total de la obligación, sin cómputo de parte proporcional.

Lo referido en este apartado es aplicable de modo análogo si una parte se hallare formada por más de una persona exenta o más de una persona no exenta.

XIII. INSTRUMENTOS QUE RECONOCEN NUEVOS HECHOS
(art. 30 D. R.)

El último párrafo de este artículo señala los casos más comunes que generan el pago de impuesto por diferencia sobre el instrumento original, dándose uno de dichos supuestos.

La redacción reglamentaria introduce el término "etcétera" como indicativo de otros acontecimientos que generan el nacimiento de la obligación de ingresar la diferencia de tributo. En este orden, e intentando poner mayor profundidad al hecho que genera la ampliación del gravamen, debe considerarse que dicho término incluye los convenios que reconocen porcentuales mínimos, ampliación de zonas ya adjudicadas, exclusividades o mayores costos.

XIV. OPERACIONES MONETARIAS

a) El reglamento de sellos no contiene normas destinadas a interpretar ciertos presupuestos que se originan en esta clase de operaciones. Dichas situaciones bien pudieron estar incluidas en el decreto 72/73, a fin del debido conocimiento de los sujetos pasivos. Ante su ausencia, sólo corresponde discernir que la actual tesis del organismo de percepción se asienta en que el nacimiento de la obligación tributaria se

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

produce al realizarse el primero de los tres actos que prevé la última parte del segundo párrafo del artículo 50 de la ley, y el plazo para el pago del tributo comenzará a partir del primer día hábil siguiente al nacimiento de dicha obligación, observándose al respecto los términos instituidos por la Resolución General N° 1529 (S).

En este orden y siguiendo la problemática interpretativa de la Dirección General Impositiva, las cuentas de dinero que además incluyen otros conceptos son imponibles por todos ellos, excepto que el contribuyente rehaga la cuenta, y separe las partidas gravadas de las no gravadas. Los pagos que no contienen imputación expresa, se prorratan conforme a los saldos de esos dos conceptos a la fecha de pago.

b) El artículo 51 de la ley fija las exenciones del impuesto sobre las operaciones monetarias. Su inciso c) incluye como acto exento los adelantos entre Bancos, con o sin caución. Opinamos que en esta dispensa está incluido el crédito en moneda nacional que se concedan Bancos del país, pese a que la terminología o lenguaje bancario otorgara a la operación distinta denominación.

En asocio, los créditos bancarios referidos en el artículo 53 del ordenamiento legal no cabe duda que son los instrumentados con posterioridad a las operaciones sujetas al impuesto de la llamada ley 18526. Razones de mecánica operativa entre ambas leyes conducen a pronunciar que las sujetas al impuesto de la compraventa de divisas constituyen su antecedente en los que se apoyan tales créditos.

XV. AFIANZAMIENTO DEL IMPUESTO EN CASO DE REORGANIZACIÓN DE SOCIEDADES

Al merituar las normas del decreto 72/73 (pág. 2569 Revista del Notariado), subrayamos que el artículo 34 del reglamento dispuso que debe afianzarse el pago del impuesto que pudiera corresponder en los casos del beneficio introducido por el artículo 40, párrafo segundo de la ley.

Como el reglamentador dejó en el tintero, en la especie, el tratamiento fiscal a otorgar a dicho afianzamiento, por nuestra parte anticipamos que la garantía en cuestión está exenta de tributar el impuesto de sellos, por gozar de la liberalidad tipificada por el artículo 46 del ordenamiento vigente.

XVI. CARATULACIÓN DE INFRACCIONES

El artículo 55, inciso e) de la ley considera infracción la emisión de instrumentos sin fecha o lugar de otorgamiento, o sin fecha de vencimiento o adulterar las fechas de los mismos.

La tipificación a la cual va dirigida la norma será válida en tanto que los

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

elementos que se enumeran tengan influencia en la incidencia del gravamen, caso contrario resulta inoperante. El problema mayor que observamos está circunscripto a la oposición de la prescripción, la que no podrá alegarse, salvo prueba en contrario, si lo imponible careciera de los elementos que permitan conocer el nacimiento del acto sujeto al hecho generador de la obligación tributaria.

XVII. CONTRATOS POR CORRESPONDENCIA (art. 1° D. R.)

A lo ya comentado sobre el tema (ver pág. 2562 RdN) y concordando con la argumentación expuesta, participamos del criterio que los pedidos, solicitudes y propuestas suscriptos solamente por el emisor - interesado, que estando dirigidos al destinatario puedan incluso acompañar sumas de dinero, previendo por su parte en forma afirmativa o negativa similares entregas posteriores, no están gravados por sí solos. En cambio, si dichos instrumentos fueran aceptados, el impuesto accede a la luz por imperio del artículo 7° de la ley.