

Algunos apuntes sobre la nueva ley de sellos de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires *

Por **Instituto de Derecho Tributario** **

No obstante el receso vacacional, los miembros del INSTITUTO DE DERECHO TRIBUTARIO nos hemos mantenido reunidos en sesión extraordinaria permanente, preocupados por la tardía pero, a la vez, apresurada sanción de la reforma del Código Fiscal, en especial del régimen que regula el impuesto de sellos, aprobada por la Legislatura de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires por ley 1543 el día 6 de diciembre de 2004, publicada el 4 de enero de 2005.

Si bien valoramos el esfuerzo realizado por la Legislatura de la Ciudad en su intento por tomar en cuenta algunas de las dificultades señaladas por el cuerpo notarial a lo largo del año 2004, fruto del procedimiento observado, resultó a la postre un texto legal oscuro, confuso, ambiguo y contradictorio. Es deplorable el manejo que esta ley hace de los principios propios del derecho tributario, en especial el de *certeza*, y del léxico jurídico.

En aras de la consecución de los fines que llevaron a las autoridades de nuestro Colegio a crear el **Instituto de Derecho Tributario**, nos vemos precisados a hacer llegar a los colegas de la jurisdicción un primer comentario respecto de las principales modificaciones.

Lamentamos no haber accedido al proyecto de ley remitido por el legisla-

*Especial para *Revista del Notariado*.

****Instituto de Derecho Tributario**. Sus integrantes son: Nelly Alicia Taiana de Brandi, Alberto Alejandro Rodríguez Piola, Ricardo Antonio Armando, Bernardo Mihura de Estrada, Alba Rosa Muñiz de León, Paula María Rodríguez Foster, María Nélica Sagua, Karina Andrea Gissara de Díaz, María Florencia Capilla de Viale, Isaac Raúl Molina, Javier Isaac Molina.

por Jorge Enríquez el día 1º de noviembre de 2004, cuya lectura nos hubiera permitido enumerar y fundar observaciones en tiempo oportuno, antes de la sanción de la ley.

A esta altura de los acontecimientos sólo nos resta petitionar **una urgente reglamentación** que regule con precisión técnica y clara redacción algunas situaciones de vital importancia y otras, que si bien no alcanzan la entidad de las primeras, facilitarán el desempeño más seguro notarial mediante el cumplimiento correcto de nuestros deberes y obligaciones tributarios y, consecuentemente, **permitirá al contribuyente conocer acabadamente y de antemano las consecuencias tributarias de sus negocios.**

Es opinión de este Instituto que, dado que la ley no dispone derogaciones en bloque, se encuentra plenamente vigente el Código Fiscal –ley 1192– y su decreto reglamentario en la materia que nos ocupa, número 1335/04, en todo lo que no esté modificado y/o resulte contradictorio. Esta primera conclusión es útil al momento de prestar nuestro asesoramiento profesional.

“Vayamos a las cosas”. Previsiones normativas. Su alcance. Análisis

1) El gravamen, en principio, sólo alcanza a las **operaciones onerosas**, pero se **amplía el ámbito de su aplicación a:**

1.a) toda escritura pública y cualquier instrumento público o privado trasmisivo del dominio o traditivo de la posesión de inmuebles ubicados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

1.b) toda escritura pública traslativa de dominio de buques, yates, naves, aeronaves y/o “similares”.

En consecuencia:

- queda fuera del ámbito de aplicación del impuesto el instrumento que no sea escritura pública cuando se trata de la transferencia de los muebles del apartado 1.b).

- no se entiende cuál es el motivo de la inclusión de los buques –“siempre que no sean para uso comercial”–, acotación que no se prevé para las aeronaves.

- desconocemos el alcance de la expresión “y/o similares”, así como el de la frase “bienes muebles registrables”, a que se refieren los artículos 327, 328, 329, 333 y 334 de la ley.

- no obstante el último párrafo del artículo 315 bis, **no está gravada la transferencia de jugadores de fútbol.**

2) Se fija una **alícuota única**, calculada al 2,5% sobre precio o valuación fiscal, lo que sea mayor.

3) Son **sujetos pasivos solidarios: trasmitente y adquirente por iguales partes**, lo que así resulta del texto del artículo 322 del Código Fiscal t. o. 2004, que dispone *“la medida de la obligación tributaria está dada por la participación de cada parte en la operación, sin perjuicio de la responsabilidad solidaria por el total”*.

4) El notario dispone de un plazo para el pago del impuesto de **10 días corridos a contar del mes siguiente al del otorgamiento del acto** (arts. 85 y 324

del Código Fiscal modificado). Por el contrario, cuando no media “intervención notarial”, el plazo para ingresar el gravamen se fija en **15 días corridos a partir de la celebración del acto**.

De acuerdo con las previsiones del artículo 335, el hecho imponible nace con la suscripción del instrumento traslativo del dominio o traditivo de la posesión y a partir de entonces corresponde el pago en el término de 15 días corridos, salvo que la documentación sea la escritura pública, supuesto en el que deberá estarse al plazo indicado en este apartado, primer párrafo.

5) Los artículos 321 y 336 incisos 4, 5, 6 y 7 consagran la **exención subjetiva** que, de suyo, sólo alcanza al sujeto exento, quien debe acreditar ese carácter para este impuesto específicamente. Por consiguiente, la exención respecto de otros gravámenes es irrelevante para el que nos ocupa. En esta enumeración, en el último ítem se **excluyen las personas jurídicas**.

6) El artículo 336 inc. 1, 2 y 3 prevé las **exenciones objetivas que subsisten**: la adquisición de una vivienda, única propiedad, la adquisición de terrenos baldíos para la construcción de viviendas que no superen los \$ 10.000 y el fideicomiso constituido en virtud del contrato aprobado por decreto 2021/01.

Para que procedan estas últimas exenciones es menester el **otorgamiento de la escritura pública**, el destino objetivo “*vivienda*”, no “su vivienda”, la calidad de “*única propiedad*” en cabeza del adquirente o de **todos** los adquirentes, si éstos son dos o más.

No basta al efecto la DDJJ del/los adquirente/s, sino que es menester tramitar el “*certificado registral*” –debió decir “informe registral”– que lo confirme –formulario 3 expedido por el Registro de la Propiedad Inmueble–.

Cabe señalar que, a tenor de la ley, el notario debe **interpretarla a partir de una premisa base por la cual los actos trasmisivos y tratidivos, de carácter oneroso, están gravados y las exenciones constituyen la excepción**.

La enunciada exigencia del carácter de **única propiedad de todos los adquirentes** surge de la expresión normativa “*única propiedad en cabeza de cada uno de los adquirentes*”.

La interpretación estricta que prima en materia de las exenciones parece **excluir de ellas al boleto con entrega de la posesión**, salvo que se celebre en escritura pública y siempre que se produzca la entrega de la posesión.

La ley no distingue que la “*única propiedad*” sea una baulera o una cochera; tampoco contempla que el informe registral pueda ser enervado por una transferencia simultánea y, menos aún, que lo sea por la existencia de un boleto de compra y venta con fecha cierta.

Respecto de la exención en la transferencia de **terrenos baldíos**, cuya valuación fiscal no supere los \$ 10.000, a tenor del decreto reglamentario vigente, corresponde exigir que ese carácter conste en la base de datos del Organismo.

7) Se mantiene el **deber de información en cabeza del notario** que ya consagraba el artículo 325 del Código Fiscal t. o. 2004 para las escrituras posteriores al 01/01/2003, pero **lo amplía** a todos los instrumentos sujetos al gravamen que ingresen en su esfera de actuación celebrados a partir del 01/01/2005.

8) Sin fundamento alguno la ley grava las escrituras que instrumenten la **reorganización empresarial** y sólo queda a salvo la transformación por no estar enumerada en el artículo.

9) También sin fundamento grava la **transmisión del dominio fiduciario** en los supuestos en que se produce sin significación económica. Ante la falta de onerosidad, sólo puede hacerse el pago tomando como **base imponible la valuación fiscal**.

No concluyen aquí las reflexiones que merece la ley 1543, pero estimamos que las expuestas son las que mejor pueden ayudar por ahora a los notarios en su actuación como “agente fiscal ad-honórem”.

Cuestiones fundamentales que meritan la reglamentación por el Poder Ejecutivo

Después de largas reflexiones e ingentes esfuerzos por lograr una armonización que no pretenda del Poder Ejecutivo modificaciones que vayan más allá de sus facultades propias regulatorias, el **Instituto de Derecho Tributario ha acordado** en hacer llegar al Consejo Directivo de nuestro Colegio de Escribanos las cuestiones que exigen su reglamentación en forma acuciante.

1) La necesidad de fijar el procedimiento que deberá observar el **contribuyente para obtener del Organismo el pronunciamiento respecto de su criterio interpretativo de la norma tributaria aplicable a un acto determinado**.

Una característica común que hace a la legitimidad de la norma penal así como de la norma tributaria es el derecho de todos los habitantes a **conocer de antemano la consecuencia de sus actos** en ambos ámbitos. De lo dicho resulta que ese derecho es anterior a la ley escrita, la que sin embargo, a mayor abundamiento, lo prevé en los artículos 4 inc. 14 y 113 del Código Fiscal.

Sólo resta reglamentar el procedimiento que permita la **CONSULTA PREVIA**.

Sugerimos que a fin de ahorrar actividad inútil a la Repartición y asegurarse la interposición de una consulta seria, sería conveniente exigir del presentante: a) la denuncia de su domicilio fiscal, sin perjuicio de constituir domicilio especial, b) la referencia a un caso concreto y actual, c) la presentación de la minuta del acto escriturario sujeto a consulta, d) la exposición de los antecedentes del caso y todo dato que permita la formación del juicio por el Organismo, e) la presentación de la documentación respaldatoria, y f) la exposición breve del criterio que estima aplicable el consultante. Esta regulación deberá, además: a) fijar un plazo máximo para la evacuación de la consulta a contar de la fecha de su presentación, cumplidos los recaudos enumerados, el que, una vez vencido sin la expedición de dictamen, diferirá el plazo para el pago del impuesto o liberará al escribano autorizante de su obligación de pago, b) prever la estructura de la respuesta a la consulta, la que debería contener la descripción de la situación considerada, un sumario de los puntos que se resuelven y la definición concreta de la consulta planteada, y c) mantener la publicidad de las consultas y sus respuestas en la “*página web*” de la Dirección de Rentas.

2) La necesidad de contar con un pronunciamiento respecto de la fecha de

entrada en vigencia de la ley 1543 dictada el día 6 de diciembre 2004 y publicada el 4 de enero de 2005.

3) El reconocimiento expreso de la vigencia del decreto reglamentario 1335/04 en todo lo no expresamente modificado por la ley 1543;

4) Numerosas son las precisiones y acotaciones que exige el art. 336 para su segura aplicación a los casos particulares:

4. a) Resulta necesario precisar, fuera de toda duda, la posibilidad de cualquiera de los compradores –si hay más de uno– de acceder a la exención en forma individual, en proporción al porcentaje de su dominio, independientemente del o de los restantes adquirentes, de modo de aplicar igual criterio que el utilizado en el artículo 321 para la exención subjetiva, así comprendida la exención, en igual proporción beneficiará al enajenante.

4. b) Dejar en forma expresa fuera del alcance del artículo algunos supuestos en que resulta inadecuado hablar de la existencia de otra propiedad y enumerar la titularidad de un espacio guarda coche, de una parte indivisa en un inmueble, de la nuda propiedad en otro bien, de una baulera.

4. c) Aclarar si la exigencia “vivienda” que prevé el artículo se refiere a un destino objetivo o debe entenderse como “su” vivienda, del comprador.

4. d) Fijar el plazo de vigencia del informe registral respaldatorio.

4. e) Disponer las constancias que aceptará el Organismo recaudador para la “liberación del informe registral” frente a quien compra pero consta como titular registral no obstante haber vendido la otra propiedad por escritura simultánea o anterior, cuya copia certificada exhibe, o por boleto de compra y venta dotado de fecha cierta.

4. f) Frente a la letra excluyente del artículo, prever que la opción por la exención por parte del comprador pueda formalizarse en el respectivo instrumento privado cuando se trata de única propiedad destinada a vivienda.

4. g) Respecto de la exención del inciso segundo corresponderá que el Decreto Reglamentario se pronuncie, como lo entiende el Instituto, en el sentido de que la exigencia de “*que la valuación fiscal no supere los \$ 10.000.*” se refiere a cada terreno baldío y no al conjunto.

4. h) Dejar sin efecto la vigencia respecto a que el carácter de baldío conste en la base de datos del Organismo y resulte suficiente el estado de hecho.

4.i) Aclarar que para invocar la extensión del artículo 336 inc. 1º debe acreditarse el carácter de “única propiedad” en cabeza del/los adquirente/s y no de ninguna otra persona.

5) Definir el alcance de la frase “bienes muebles registrables” incluida en los artículos 327, 328, 329, 333 y 334 de la ley 1543. Para ello es menester aclarar si con esa frase el legislador se refiere, o no, exclusivamente, a los bienes enumerados en el artículo 315 2º párrafo.

6) Precisar en el mismo sentido el alcance del término “similares”, por ejemplo un pontón, una barcaza, que, sin dejar de ser bienes comerciales, no son buques.

7) Fijar con claridad los límites de la labor de control que impone al notario el artículo 325 en sus dos párrafos. Corresponde que el decreto reglamen-

tario regule este deber formal ante la ambigüedad de la norma que utiliza verbos tales como “controlar” (art. 325) e “intervenir” (art. 324). Acotar la actividad del profesional al mero “deber de informar” y, en el 2º párrafo, al deber de hacerlo sólo frente a la necesidad de usar un instrumento en infracción en una escritura posterior. Por consiguiente, eximirlo de esa carga en los supuestos de certificación de firmas y/o de fotocopias.

8) Aclarar si en el artículo 315 la frase “siempre que no sea para uso comercial” se refiere sólo a la escritura pública de transferencia de buques o comprende también a las aeronaves.

9) Aclarar si el cálculo del impuesto en el boleto de compra y venta con entrega de posesión en instrumento público o privado debe hacerse sobre el precio, dejando para la escritura el recálculo por diferencia: a) entre precio y valuación fiscal, y b) con la cotización de la moneda de pago del día hábil anterior a la escritura.

10) Clarificar la actuación del notario frente a la manifestación del comprador que modifica el destino declarado en el boleto.

11) Admitir, vía reglamentaria, en el fideicomiso, la distinción entre el acto oneroso y el acto sin significación económica en los distintos supuestos: a) transmisión de dominio fiduciario, b) retransmisión del dominio pleno al fiduciante beneficiario por extinción del fideicomiso, c) transmisión del dominio fiduciario en garantía, y d) retransmisión del dominio pleno al ex deudor. Si el Organismo recaudador insiste en la gravabilidad de estos actos, prever que la base imponible será la valuación fiscal.

12) Aclarar respecto del artículo 324 que todo pago, con intervención o no de escribano, debe ser tomado como “pago a cuenta”.

13) Aclarar que la adquisición en subasta está gravada, tanto si la inscripción se tramita por escritura pública como si se solicita en testimonio judicial, salvo que, en cualquiera de ambos supuestos, proceda la exención del artículo 336 inc. 1º.

14) Prever la base imponible para el pago del impuesto sobre la base de la paridad “un dólar = 1 peso” si los contratantes acreditan fehacientemente que el boleto se suscribió y el pago se efectivizó durante la vigencia de la convertibilidad.

15) Al no preverse el pago del impuesto en la instrumentación de la transferencia de jugadores de fútbol, precisar la inaplicabilidad del último párrafo del artículo 316 cuando se refiere a “los contratos comprendidos en la ley 20.160”.

16) Pronunciarse sobre la exclusión de la gravabilidad, o no, de la “partición de inmuebles o bienes muebles registrables entre ex cónyuges cuando hay contraprestación en dinero”, supuesto omitido en la enumeración del art. 334*.

*Buenos Aires, 9 de mayo de 2005.