

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

***BOLETOS DE COMPRAVENTA REFERIDOS A INMUEBLES UBICADOS EN
EXTRAÑA JURISDICCIÓN: UN "PLENARIO" INOPORTUNO(*) (568)***

MANUEL A. CASTIÑEIRA BASALO

SUMARIO

I. Antecedentes. II. Fundamentos jurídicos. III. Nuestra opinión. IV. Situación actual. V. Conclusiones.

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

Resulta bastante difícil encarar la preparación de un trabajo y pretender volcar en él conceptos originales, si la tarea se refiere a la situación que se fue planteando por una década entre los criterios disímiles de administrados, administradores y jueces. De allí que bien pueda afirmarse que todo lo que podría decirse sobre el tema, evidentemente, ya fue dicho. Por lo tanto, tal vez una arista no suficientemente explotada es la que se refiere a remarcar la inoportunidad de determinados fallos, que vuelven la situación a un estado anterior, cuando el propio Poder Ejecutivo, al tiempo de su sanción, había renunciado a parte de su potestad tributaria, en aras de eliminar lo que a su criterio se constituía en una irritante situación de doble imposición.

El plenario que comenta el autor se publicó en El Derecho de 7/6/82 y la pertinente doctrina se inserta en el presente número en la sección Jurisprudencia.

Un eminente tributarista ha dicho que las leyes dicen lo que los Jueces dicen que las leyes dicen. Irónicamente, podemos agregar que tal pensamiento fue expresado sin conocer lo que sucedió en la realidad tributaria argentina con el impuesto de sellos nacional. De haberlo conocido, hubiera modificado su máxima.

1. ANTECEDENTES

Sucintamente podemos recordar que el plenario recaído en la causa "Lavista, Carlos" había establecido, con fecha 29 de octubre de 1975, que "el boleto de compraventa celebrado en la Capital Federal referente a inmuebles ubicados en provincias no cae bajo el gravamen que establece el inc. b) del artículo 16 de la Ley de Sellos", en definitiva, haciendo suyo el criterio emanado de la Cámara en lo Federal de fecha 19 de agosto de 1974, al revocar el fallo del Tribunal Fiscal de la Nación, en los autos "Tierras de San Clemente SRL."

Ante una desinteligencia en lo que hace al fondo del plenario "Lavista", nuevamente con fecha 27 de julio de 1976 el Tribunal Fiscal dictó un nuevo fallo plenario en la causa "Viacava, Jorge", ratificando que no era necesaria esa nueva definición, manteniendo, por lo tanto, el criterio de la no imposición.

Claro que hubo numerosos fallos en el Tribunal Fiscal de la Nación, incluso alguno anterior a los plenarios que comentamos, que se inclinaban por la no gravabilidad, postura que se consolidó en los fallos "Iraola, César" y "Medina Muñoz", ambos de Cámara, que mantenían el criterio expuesto en "Tierras de San Clemente SRL".

Así las cosas, en el mes de abril de 1979 aparece un nuevo criterio en el Tribunal Fiscal, y en la causa "Aguirre, Pedro" acepta el criterio fiscal de imposición, no aplicando el plenario "Lavista". Coetáneamente se producen otros fallos que sí responden al plenario citado (Picasso, Emilio; Aguirre

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

Ocampo, Julián; Wuille Bille, Horacio; etc.).

De allí que hasta esta fecha, aproximadamente setiembre de 1979, la opinión mayoritaria era coincidente en marcar la ilegalidad del artículo 21 del decreto reglamentario.

Claro que los jueces del Tribunal Fiscal que apoyaban la tesis fiscal persistieron en su postura, y se convoca a un nuevo plenario en la causa "SA Protto y Llantas Automotrices Industriales y Afines", volviendo a refirmar la posición fiscal que se inclina por la gravabilidad

Acertadamente, Vicente O. Díaz cita en un trabajo publicado en la revista La Información, t. XLI, pág. 586, a Giuliani Fonrouge, quien afirmó que "realmente sorprende este nuevo pronunciamiento discordante con casos anteriores [...]", agregando que "[...] ahora sin nuevas consideraciones con entidad para invalidar la doctrina antes fijada, el Tribunal Fiscal, mediante el voto de la totalidad de los vocales intervinientes, se decide por la opinión absolutamente opuesta. Sin una discrepancia ni aclaración. No es necesario insistir en la gravedad de esta modificación de la orientación del Tribunal Fiscal, que no compartimos y que retrotrae el problema al momento de su iniciación".

No obstante, con posterioridad al plenario "Protto", la Sala I de la Cámara de Apelaciones, en las causas "Wuille Bille, Horacio" y "Lavista, Carlos A.", aparece manteniendo el criterio expresado en "Tierras de San Clemente SRL".

En el mismo trabajo citado se refirma que la tesis de la no gravabilidad, además, era compartida por el señor procurador del Tesoro, en un expediente referido al escribano Soriva Ricardo, al decir que el hecho imponible inferido como autónomo por el Fisco no existe y que tiene plena validez el decisorio de la Cámara en los autos "Tierras de San Clemente SRL".

El plenario "Protto" reedita el problema en toda su magnitud y, con fecha 17 de setiembre de 1981, en los autos "Soriva, Ricardo s/recurso de apelación - Impuesto de Sellos", reunidos en acuerdo plenario, los jueces de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal definen como doctrina legal que "Quedan sujetos al impuesto de sellos los boletos de compraventa a que se refiere el art. 16, inc. b) de la Ley de Sellos (texto según ley 18524, anterior a la 22364), cuando se relacionan con una transferencia de dominio sobre inmuebles ubicados en jurisdicción provincial". Tal decisión se toma por ocho votos contra cuatro.

II. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Tratando de sintetizar las razones que motivaron la posición afirmativa en lo que hace a la gravabilidad de tales instrumentos, puede decirse que ella se basa en:

a) Que su tributación ya estaba prevista con anterioridad a la sanción de la ley 18524, mediante el pago de un impuesto fijo, independiente del proporcional que se abonaba al instrumentarse la escritura traslativa. La

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

endeblez de este argumento es evidente, por cuanto la norma anterior establecía un impuesto fijo, que era una especie de "timbre" o, para darle el carácter de papel sellado emitido por el Estado a priori de su uso, que nada tiene que ver con el impuesto proporcional que estamos tratando;

b) Que los instrumentos son imponibles por su sola creación y con independencia de sus efectos. Tampoco se comparte el planteo, pues lo que aquí se discute es si es un hecho imponible autónomo, o si al otorgarse la escritura traslativa de dominio ambos actos se subsumen, no obstante a ello los casos en que la escritura no se lleva a cabo, ello por cuanto, si bien esta circunstancia puede producirse, no sería lo habitual, y, además, por no corresponderse con la voluntad de las partes;

c) Que se trata de dos actos jurídicos distintos, puesto que en el caso de los "boletos" las obligaciones que se pactan son de "hacer", en tanto que las escrituras generan una obligación de "dar";

d) Que por el artículo 21 del decreto reglamentario se circunscribe el alcance del tributo, y se interpreta razonablemente la ley, no obstante el error en que incurre el reglamentador al referirse a la existencia de una exención. En mérito a la brevedad, podemos sintetizar el planteo mayoritario en el hecho que el art. 16, inc. b) sujeta a imposición un hecho imponible independiente, constituido por la existencia de un boleto de compraventa. Este pago, en determinadas circunstancias, se convierte en un pago a cuenta del impuesto resultante al escriturarse el bien, o definitivo, si por el contrario el inmueble se encuentra en extraña jurisdicción o la operación no llega a perfeccionarse.

Por su parte, los jueces que votaron en minoría se basaron en que:

a) Existe una interdependencia entre los boletos y la escritura, de forma tal que aquellos sólo quedan concluidos como contratos en que las partes se han obligado a hacer escritura pública, y por ello el art. 21 relaciona los gravámenes previstos para los boletos y el que corresponde sobre las escrituras, o sea se niega la existencia de hechos autónomos y, por el contrario, los correlaciona, apoyándose además en que el propio mensaje expresa que el impuesto aplicable sobre la escritura "se coordina con la que se considera como pago a cuenta del impuesto sobre la escritura traslativa de dominio", el impuesto pagado sobre los boletos;

b) Que cuando los inmuebles se encuentran fuera de la Capital Federal, tal conexión no se verifica, y el propósito del legislador no se cumple;

c) Que por tales razones, la exención prevista en el párrafo 2° del art. 20 del ordenamiento legal, al disponer que no alcanza a los instrumentos mencionados en el art. 16, inc. b), establece una limitación incompatible con el régimen legal;

d) Que ello es así por cuanto el art. 20 de la ley no contempla una exención al excluir los inmuebles ubicados en extraña jurisdicción, sino un supuesto de no sujeción, por lo que la norma excede las facultades que otorga al reglamentador el art. 86, inc. 2) de la Constitución Nacional;

e) Que esta interpretación evita la creación de un privilegio en favor de quienes realizaron iguales instrumentaciones, según la ubicación de los

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

inmuebles, dentro o fuera de la Capital Federal.

III. NUESTRA OPINIÓN

Huelga decir que concuerda con la expresada por la minoría. Ello por cuanto, analizadas las posiciones en forma desapasionada, surge evidente que se trata de un planteo profundo que analiza coordinadamente una serie de normas legales que están interrelacionadas "en forma tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una discreta y razonable interpretación" (C. S. Fallos 259 - 591; 200 - 18 y 82; 255; 755; etc.).

Evidentemente, el plenario Soriva, a la luz de todos los antecedentes expuestos, resulta un fallo fuera de toda oportunidad. En efecto, en nuestro criterio no se evaluaron correctamente los siguientes aspectos:

a) Que si la situación era de una complejidad tal que durante una década se discutió su imposición, es dable inferir que cuando se definía que dicho acto no estaba gravado, se lo hacía con sólidos fundamentos;

b) Que a la fecha del decisorio, el propio poder administrador había renunciado a su imposición cuando propició el proyecto que luego fue la ley 22364 buscando "...la armonización de los tributos nacionales con los provinciales y de éstos entre sí...";

c) Que, por lo tanto, se retrotrae la situación a un estado anterior, sin considerar los efectos que tal posesión conlleva y sin que los fondos en juego justificaran la alteración;

d) Que mientras para los ingresos fiscales la modificación no representa sumas significativas, para los escribanos, que son los directos perjudicados, individualmente considerados, sí pueden adquirir ese carácter;

e) Que no se meritó el hecho de que el Fisco siempre acciona en primer lugar contra el agente de retención, y la legislación no prevé un régimen excepcional para su recupero de parte de quienes en definitiva son los contribuyentes de derecho.

Por lo expuesto, en nuestro criterio el fallo puede calificarse de desafortunado.

IV. SITUACIÓN ACTUAL

Tenemos entendido que la Dirección General Impositiva, al encontrar instrumentos en infracción, se limita a reclamar el impuesto, debidamente actualizado, con más los intereses resarcitorios calculados desde la entrada en vigencia de la ley 22364.

Interpretamos como nulas las posibilidades de obtener una rectificación de la situación actual, dado que, por tratarse de un impuesto de carácter local en principio los fallos de cámara no resultan apelables ante la Corte Suprema.

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

Por el contrario, consideramos que carece de sustento la pretensión fiscal de percibir intereses resarcitorios, por cuanto estos accesorios corresponden cuando nos encontramos frente a una mora culposa, que no es nuestro caso. En apoyo de la aplicación del último párrafo del artículo 509 del código civil, encontramos los fallos Vendome SRL, de fecha 9 de octubre de 1979, y ESSO SA, del 6 de noviembre de 1979, ambos de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso-administrativo Federal de la Capital Federal, Sala III. En el mismo sentido, tenemos los dictámenes 117/77 del 23/12/77, publicado en el Boletín de la Dirección General impositiva N° 295, julio 1978, págs. 37 - 38, y N° 7 - 78, del 13/1/78, Boletín de la D.G.I., N° 294, junio de 1978, págs. 801 - 802.

En lo que se refiere a la actualización, la situación no aparece con la misma claridad, aunque pueden citarse en apoyo de la no aplicación el fallo "Flagomad SA", donde la Sala I de la Cámara citada consideró "[...] que la revalorización de los créditos ha de ser admitida cuando media mora culpable del deudor". En el mismo sentido, la misma Sala, en la causa "Ruiz de Soler, Josefina M.I. s/ejecución fiscal", suspendió la actualización "[...] al admitir la concurrencia de factores que tornan inculpable la mora en el pago del tributo [...]".

El Tribunal fiscal de la Nación, Sala D, también se expidió en el mismo sentido, en mayo de 1981, en la causa "Rabini Hnos. SACIFIA".

En lo que respecta a las situaciones que se discuten en el Tribunal Fiscal de la Nación, en materia de costas e intereses (art. 150, ley 11683), se ha dispensado su ingreso en la causa 3675 que se tramitó en la Cám. Cont. adm. Fed., Sala I, con fecha 13/5/82, "Leiguarda, Álvaro s/recurso de apelación".

Allí el tribunal dijo que si bien la demanda de autos fue deducida el 27 de noviembre de 1980, con posterioridad al mentado plenario, dicha circunstancia no autoriza por sí sola a descartar la norma de excepción contenida en el párrafo 2° del art. 68 del Código Procesal civil y comercial de la Nación.

"Ello es así por cuanto la materia jurídica sobre la que versa el sub lite se encontraba, a la fecha en que se dedujo la acción, bajo una divergencia interpretativa, a la luz de los pronunciamientos de esta Cámara. Con tal motivo y con fecha 17 de setiembre de 1981, se dictó el fallo plenario que informa la causa «Soriva, Ricardo»."

"Ello sentado, cuadra advertir que la actora tuvo motivos para litigar, suficientes como para generar la pretendida dispensa de las costas."

"En cuanto a lo decidido respecto de los intereses del art. 150 de la ley 11683 (t.o. 1978), lo cierto es que, más allá de los argumentos vertidos por la recurrente como fundamento de su impugnación, corresponde eximirla de esa imposición en virtud de la facultad consagrada en dicha norma y las consideraciones vertidas en el acápite precedente."

V. CONCLUSIONES

Consideramos innecesario seguir ahondando en el análisis para corroborar

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

lo expresado en el título de este trabajo. Realmente el plenario "Soriva" constituye una decisión jurisprudencial desafortunada e inoportuna.
