

Instituto de Derecho Tributario: Dictamen
El precio en las transmisiones onerosas de bienes.

El caso planteado.-

Una sociedad “Desarrolladora SA” vende a Juan Perez por boleto de compraventa y por valor total de \$ 2.000.000 (así figura en el texto del boleto) una UF en un edificio en construcción ubicado en CABA. Al momento del Boleto se abona la suma de \$ 600.000 mediante la entrega de pesos cien mil y dólares estadounidenses billetes siete mil. El saldo de precio, es decir la suma de \$ 1.400.000, deberá ser cancelado por el comprador en 28 cuotas de \$ 50.000 cada una de ellos. El comprador podrá abonar las cuotas entregando pesos, o bien dólares estadounidenses billetes.-

Luego comienzan a devenir los meses y las cuotas y al cabo del plazo y canceladas todas las cuotas, las partes requieren al escribano la escritura traslativa de dominio entregando los comprobantes e instrumento de los que surgen que el comprador integró el precio total, originalmente pactado en \$ 2.000.000, entregando a la vendedora la suma de \$ 1.000.000 en pesos y el resto entregando doce mil dólares estadounidenses billetes (estos montos surgen palmarios tanto del boleto, como de los recibos y transferencias, y son concordantes con los registros contables de la sociedad vendedora).

La consulta es: Para redactar la escritura y retener los impuestos, con los conceptos expuestos y la documentación respectiva que será agregada al protocolo, ¿cuál es el precio de la venta? ¿Se puede sostener que el precio de venta es \$ 2.000.000 y retener impuestos sobre dicho importe?

La respuesta

El precio es mixto

Aclaración 1: En esta respuesta vamos a considerar solamente aquellas operaciones de **transferencia de dominio causadas en una compraventa inmobiliaria** en donde existe un **precio como elemento tipificante del contrato**, y solo en aquellos caso en que las partes utilicen en forma indiferente o alternada para fijar el precio y/o pagarlo pesos o dólares estadounidenses.

Aclaración 2: No vamos a abordar la cuestión de las UVAS o UVIS como variantes de ajuste de precio o como forma de pactar el precio bajo sistema “de valor”. Para esos casos nos remitimos al informe elaborado en el mes de noviembre de 2019 por los Asesores Marta Moussoli y Omar Rofrano.-

Aclaración 3: Vemos también que existe confusión entre el caso de la participación al costo en el marco de un contrato de Fideicomiso (mal llamados “compra” al costo) en donde en efecto no hay precio y finalmente la adjudicación / transferencia que se terminará realizando por un valor de costo asignado según certificado suscripto por contador con independencia de la forma en que el mismo se haya satisfecho.-

Por ello en esta breve respuesta no abordamos esos casos que merecerían un tratamiento particular. Insistimos, solo se tratará en esta consulta el caso de los Boletos de Compraventa y escrituras causadas en dichos boletos con confusión entre precio pactado y modalidad mixta de pago.-

Desarrollo:

En el contrato de compraventa **el precio es un elemento esencial** (art. 1123 del CCC) y éste se **debe cancelar en dinero**. Tenemos claro que **el dólar estadounidense es dinero en la República Argentina** (art. 765 y 766; 1408, 1527 y concordantes del CCC) y por lo tanto la cancelación del precio en dicha moneda no desnaturaliza al contrato de compraventa. Decir lo contrario iría contra el propio Código Civil y Comercial que define a la moneda extranjera como dinero y contra la costumbre inveterada de nuestro mercado inmobiliario.-

El precio es un acuerdo de partes. Tanto la cantidad como la naturaleza y el plazo de su cancelación, son parte de un acuerdo consensual que **puede ser modificado de común acuerdo** (en obligaciones pendientes). Es decir que, si por una situación determinada las partes necesitan re-pactar el precio (cantidad, plazo, modalidades) lo pueden hacer a través de un instrumento complementario (o Addenda).- A modo de ejemplo nos remitimos a la triste teoría del “esfuerzo compartido” del fin de la convertibilidad donde los particulares repactaban el valor de los bienes entre \$ 1 y \$ 1,40 por dólar arribando a valores intermedios.

Tenemos por cierto que los contratos deben reflejar lo que sucede en la realidad, adecuando la voluntad al Derecho. Es decir que, si el contrato de compraventa dice que se vende la UF 2, se tiene que entregar la posesión de la UF 2, escriturar la unidad 2 e inscribir la UF 2. Si el contrato dice que se pactó un precio de 100 pesos, entonces el comprador tendrá que entregar 100 pesos a la vendedora. Esto no quita que luego, y **siempre que el contrato no esté concluido**, que por un nuevo acuerdo de voluntades, puedan modificar los elementos esenciales del contrato, reemplazando la unidad vendida o cambiando la forma y también la especie en la cancelación del precio (refinanciar).-

Lo que entendemos que no debería suceder, sin caer en una simulación, es que el contrato diga que se vendió la UF 2, pero en realidad se vendió la 1, o bien que se pactó precio de 100 pesos pero en realidad se entregó 1 dólar. En efecto creemos que en estos casos estaríamos ante una simulación (art. 333, 334 y concordantes del CCC), es decir ante un acto que bajo una apariencia encubre otro acto diferente mediante la inserción de cláusulas que no son sinceras. El art. 336 del CCC dispone que los terceros (para el caso podría ser AGIP o AFIP) que se vean afectados por la simulación, pueden demandar su nulidad (total o parcial) y que la simulación se puede acreditar mediante cualquier medio de prueba.

Sobre la cuestión referida a la simulación no podemos obviar ni dejar de mencionar la importancia que tiene la participación de un Escribano Público en los contratos elevados a escritura pública. Es decir la **necesaria autenticidad que se le asigna al instrumento con nuestra firma**. No por nada el art. 296 del CCC dispone la eficacia probatoria del instrumento público para el contenido de las declaraciones de las partes sobre convenciones,

disposiciones, pagos, reconocimientos y enunciaciones de hechos directamente relacionados con el objeto principal del acto instrumentado. En efecto el CCC refiere que son auténticas hasta que se produzca prueba en contrario dichas manifestaciones. Los Escribanos Públicos no podemos admitir aseveraciones de las partes en los instrumentos que evidentemente son erradas o falsas y **menos aún si existen documentos previos firmados por las partes que acreditan dicha falsedad**. Aclaremos: si de los documentos precontractuales surge claramente que el precio se abonó íntegramente o parcialmente en dólares y que ese es el “precio” de la compraventa, no podemos inocentemente los escribanos decir que el precio de esta compraventa es de tantos **PESOS**, como si nada hubiera pasado.- Distinta puede ser la situación, o en todo caso la responsabilidad del escribano, en aquellos casos en que no existan documentos preliminares y que el escribano no tenga forma de saber cómo y en qué especie se pagó el precio.

Mención aparte, pero no menos importante, merece la cuestión vinculada a la **situación impositiva y de prevención del lavado de activos** que se le puede generar a las partes (y al profesional interviniente) con relación a los montos efectivamente recibidos, si en los documentos definitivos no se refleja claramente el tipo de moneda que recibieron al momento del pago. Dejar de lado instrumentos preliminares que documentan entregas de dinero en tal o cual especie, puede complicar enormemente a las partes a la hora de justificar la tenencia de moneda nacional o extranjera.- Incluso destacamos también las consecuencias eventuales en materia penal cambiaria.

En el caso narrado, entonces, nos encontramos ante PRECIO MIXTO, es decir que el comprador entregó y el vendedor recibió una parte en pesos y otra parte dólares, y esto debe quedar plasmado en la escritura en forma clara, precisa y concordante con los documentos previos y respaldatorios.

Aunque parezca verdad de perogrullo, el PRECIO es el PRECIO pagado, el PRECIO cancelado. Si se entregaron un millón de pesos y doce mil dólares, ese es el precio. No importa que la voluntad inicial haya sido vender en dos millones de pesos, ya que ese valor en esa moneda nunca llegó a las manos del vendedor. Tampoco importa saber que en la psicología interna del vendedor esos dos valores en dos monedas diferentes “equivalen a dos millones de pesos”, ya que esto podría llevar a confusión con cualquier otra referencia (otro podría decir que equivale a 1 tonelada de soja o a 1 hectárea de campo).

Tratamiento ante el Impuesto de Sellos en CABA

Sentado todo lo anterior, veamos entonces qué dice el Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires en su art. 484. (T.O. 2021) *“si el valor se expresa en moneda extranjera el impuesto deberá liquidarse sobre el equivalente en moneda argentina al tipo de cambio vendedor fijado por el BNA vigente al día hábil anterior a la fecha del acto, contrato o instrumento si este fuera superior al convenido por las partes o incierto”*

Por su parte el art. 472 del mismo ordenamiento dispone también que los pagos realizados en boletos o documentos equivalentes y los realizados en los instrumentos de entrega de posesión son “pagos a cuenta” y que **el hecho imponible final en todos los casos es la Escritura Traslativa de Dominio.-**

Encontramos que la aplicación de estos criterios en muchos casos puede llevar a situaciones altamente injustas o inequitativas pero **reconocemos que mientras que el Código Fiscal no se modifique no queda otra opción que re-liquidar el Impuesto de Sellos en las Escrituras Traslativas de Dominio por el monto actualizado del dólar estadounidense vigente al día hábil anterior a la fecha de firma de la escritura traslativa de dominio**, aun cuando se hayan hecho pagos a cuenta con anterioridad a cotizaciones mucho menores. En efecto creemos que la aplicación estricta de estos dispositivos legales pueden ir contra los principios constitucionales de igualdad ante la ley e igualdad en el pago de los tributos por situaciones iguales pero en diferentes momentos; también pueden llegar a generar un enriquecimiento sin causa a favor del fisco y plantear diferencias arbitrarias entre los fiscos locales y nacionales.- También reconocemos que las potestades tributarias tienen limitaciones vinculadas a la capacidad contributiva, proporcionalidad, no confiscatoriedad y a la prohibición de indexación, pero **hasta que los tribunales se expidan en este sentido los escribanos debemos actuar de acuerdo a ley vigente**.- Es decir el escribano, debe cumplir con la norma que lo designa como agente de recaudación sin mayor cuestionamiento al tributo y a la forma y modo en que debe retener y aunque ello nos pueda parecer injusto.-

En resumen y frente al Impuesto de Sellos de la Ciudad de Buenos Aires, si nos encontramos en una operación de compraventa inmobiliaria en dónde existen diversas manifestaciones instrumentales (boletos, refuerzos, adendas, recibos, etc) que serán tenidas en cuenta y citadas para la escritura traslativa de dominio, y de dichos contratos y/o instrumentos surgiera claramente que la moneda del precio original pactado no refleja la realidad jurídica comercial acordada y ejecutada entre las partes, el escribano deberá expresar en la escritura la verdad ocurrida en cuanto a la moneda o monedas del precio entregado (en este caso precio mixto) y luego calificar tributariamente la operación atendiendo la normativa vigente y teniendo en cuenta el principio fiscal de la **realidad económica**.