

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, a los 22 días del mes de abril de 2003, se reúnen los miembros de la Sala B de este Tribunal, Dres.: *Agustín Torres* (vocal de la 4ª Nominación), *Carlos A. Porta* (vocal de la 5ª Nominación) y *Juan Pedro Castro* (vocal de la 6ª Nominación) a fin de resolver el expte. 20.366-I caratulado “Pantaleo, Teresa Alejandra s/ apelación - impuesto de sellos”.

El Dr. *Castro*, dijo:

I. Que a fs. 13/14 vta. se presenta Teresa Alejandra Pantaleo e interpone recurso de apelación contra la resolución 508/2001, dictada por el jefe de la División Coordinación Impuesto de Sellos y Varios de la Dirección General Impositiva, con fecha 21/12/2001, mediante la cual se le determina de oficio, por conocimiento cierto de la materia imponible, la medida de su obligación frente al impuesto de sellos, con más sus intereses resarcitorios y se la intima, en el mismo acto, al ingreso de las sumas adeudadas, resultando la obligación determinada proveniente de la escritura pública 235, del 10/11/1999, mediante la que se instrumentara la transferencia de dominio del inmueble ubicado en la Av. Cabildo 212/214, a favor de la actora, constituyéndose mediante el mismo instrumento un usufructo sobre el mismo inmueble a favor de Eufrasia Grivas, quien es madre de la recurrente.

Que, aclara, en primer término, que la actora fue oportunamente informada de las imposiciones que gravarían la transferencia por la escribana autorizante de la misma, actuando en consecuencia.

Que, continuando con su relato, manifiesta que, anoticiada de la resolución mediante la que se le comunica la omisión, se vio obligada a requerir asistencia letrada a fin de conocer y hacer valer sus derechos, circunstancia que le permite concluir, luego de haber examinado la Ley de Impuesto de Sellos, que

la aplicación del gravamen resuelta por el organismo recaudador resulta a todas luces improcedente, dado que la compraventa efectuada se encuentra comprendida dentro de las excepciones previstas por la misma ley.

Que, anticipando el segundo de los planteos efectuados, expresa que el reclamo efectuado por el Fisco Nacional resulta extemporáneo, ya que ha transcurrido holgadamente el plazo previsto en el artículo 83 de la ley del gravamen, “desde el acto supuestamente imponible y la intimación efectuada por la Administración Federal de Ingresos Públicos, entre 10/11/1999 (formalización de la escritura traslativa de dominio) al 2/10/2000 (notificación a la escribana autorizante)” (*sic*), siéndole oponible a la resolución determinativa la excepción de caducidad de acción.

Que, adentrándose en el desarrollo de la primera de las cuestiones adelantadas, a la que denomina inaplicabilidad del impuesto de sellos por falta de sustento fáctico, manifiesta que el texto legal excluye de imposición la operación celebrada, dado que tanto el artículo 1, decreto 2291/1994, como la resolución general (DGI) 3716/1993, eximen de gravamen aquellas escrituras públicas mediante las que se instrumenten compraventas de inmuebles destinados a vivienda.

Que, en tal sentido, continúa exponiendo que el inmueble adquirido lo fue con destino a vivienda, conforme surge de la escritura traslativa de dominio, quedando, tal manifestación, holgadamente comprobada, según su parecer, con el otorgamiento del usufructo a favor de su madre.

Que, seguidamente, manifiesta en contra de algunos considerandos de la resolución apelada, destacando que los mismos no tienen asidero real ni jurídico y que la Administración desconoce la normativa vigente, dado que mediante aquélla se contradice el texto de las normas invocadas precedentemente.

Que, concluye, el texto legal resulta más que claro, dado que la exención opera cuando el inmueble se destina a vivienda, destino que queda exteriorizado al otorgarse el usufructo a favor de su madre. Aclara que la prelación de los derechos reales impone una resolución ajustada a la lógica jurídica. Así, si la ley exime del pago a quien adquiere un inmueble con destino a vivienda, incluyendo aquellos que se compran para locar, resulta incoherente, contradictorio y no ajustado a derecho, suponer que se excluye de la exención cuando el destino es otorgado por usufructo y no por locación.

Que, desarrollando la segunda de las cuestiones adelantadas, opone excepción de caducidad de la acción, en tanto el tiempo transcurrido, desde la exteriorización del acto ante el organismo recaudador (2/12/1999) y su reclamo por éste es holgadamente superior al establecido por el artículo 83, párrafo 2º de la Ley de Impuesto de Sellos, destacando que dicho elemento es objetivo y no sujeto a interpretación alguna. Destaca, en tal sentido, que en el ámbito administrativo “la caducidad adopta un matiz especial, ya que regula una relación diferencial por la constitución de un binomio en el cual una de las partes tiene ostensiblemente mayor poder que el particular” (*sic*).

Que, con el objeto de fundamentar sus dichos, acompaña prueba documental, la que obra agregada a fs. 6/12.

II. Que, a fs. 23/26 vta. se presenta el representante del Fisco Nacional, quien, luego de un pormenorizado relato de los hechos acontecidos, niega todos y cada uno de los hechos y fundamentos de derecho esgrimidos por la actora, en tanto no fueran objeto de aceptación o de un expreso reconocimiento.

Que, en contestación de la caducidad alegada por la actora, y previa aclaración de que ésta no se trata de alguna de las excepciones previstas por el artículo 171 de la Ley de Procedimientos Administrativos, manifiesta que el artículo 83 de la ley del gravamen al que la apelante hace referencia, sólo resulta de aplicación para aquellos que deban satisfacer el gravamen mediante el sistema declaración jurada, ampliando, en contra de lo argumentado por la recurrente, que vencido el plazo de 180 días cesa la responsabilidad de los escribanos, debiendo efectuarse la impugnación a cualquiera de las otras partes solidarias que debieran satisfacer el impuesto.

Que, luego de dicha transcripción normativa, concluye que resulta evidente que la situación de la recurrente no es el supuesto contemplado por la norma, careciendo de virtualidad, por tanto, su invocación y solicitando, en consecuencia, el rechazo de la excepción formulada por aquélla, con costas.

Que, en respuesta de la exención invocada por la actora, manifiesta la recurrida que de la normativa aplicable al caso surge claro que, por la finalidad de la dispensa en cuestión, no puede extenderse más allá de sus objetivos, no pudiendo ampararse a terceros de los que debe resultar indudablemente la intención de destinarlos a vivienda.

Que, en este sentido, expresa que la recurrente decidió, al celebrar la compraventa, otorgar un usufructo a favor de un tercero, no destinándose, de esta manera, el inmueble a casa habitación propia, sino que el mismo fue cedido en usufructo.

Que, aclara, durante la celebración del acto la propietaria y la usufructuaria no designaron expresamente el destino que le debía asignar al inmueble adquirido, destacando que las exenciones impositivas que resulten de la letra de la ley son de interpretación restrictiva, concluyendo que, si el trato preferencial no resulta afirmativamente encuadrable en dicho precepto legal, el caso debe considerarse gravado.

Que, respecto de la escritura complementaria acompañada, manifiesta que la misma carece de virtualidad para modificar el encuadre normativo efectuado, dado el carácter instrumental e instantáneo que reviste el impuesto de sellos, efectuando un preciso análisis de los diversos principios que rodean al tributo en cuestión, concluyendo que el hecho generador es de naturaleza formal y objetiva, siendo el documento mediante el que se exterioriza el acto el que tiene contenido económico, correspondiendo, por ello, desestimar el planteo de la actora, con costas.

Que, finalmente, acompaña los antecedentes administrativos y deja planteado el caso federal.

III. Que, no habiéndose ofrecido la producción de prueba, más allá de la documental acompañada por la actora y de los antecedentes acompañados por el Fisco Nacional, a fs. 29, se resuelve elevar los autos a consideración de la Sala B de este Tribunal, y pasarlos a sentencia.

IV. Que, conforme quedaron planteados los hechos, la cuestión discutida en autos consiste en determinar si corresponde la gravabilidad frente al impuesto de sellos de la instrumentación de una compraventa de inmueble, mediante escritura pública 235, celebrada con fecha 10/11/1999, obrante a fs. 6/9 de autos, o si, por el contrario, dicho instrumento se encuentra beneficiado por la exención dispuesta en el último párrafo del artículo 2 del decreto 114/1993 (texto sustituido por el artículo 1 del decreto 2291/1994), dispensa establecida en virtud del destino a otorgar al inmueble adquirido.

Que, a tal efecto, es dable tener en cuenta que mediante la escritura pública acompañada a fs. 6/9, se instrumentó la compraventa celebrada con fecha 10/11/1999, entre Elena Gutiérrez, en su carácter de vendedora, y Teresa Alejandra Pantaleo, en su carácter de compradora, manifestando expresamente esta última, como agregado d) al instrumento en cuestión, que el bien adquirido sería “[...] destinado a vivienda familiar y permanente, conforme lo expresado en la resolución general (DGI) 3716/1993 y su decreto modificatorio 2291/1994 [...]”, transcribiéndose, a tal efecto, el texto de la norma exentiva.

Que, seguidamente, y por idéntico instrumento, constituye la actora usufructo gratuito y vitalicio a favor de su madre Eufrosia Grivas, haciendo en dicho acto “[...] tradición del bien a la usufructuaria, reservándose, el ejercicio de todos los derechos compatibles con sus obligaciones de nuda propietaria” (ver fs. 8).

Que, circunscribiéndose la cuestión a la letra del artículo 2 del decreto 114/1993, cabe recordar que, en su párrafo primero, dicha norma dispone que “Estará sujeta al impuesto de sellos la formalización de escrituras públicas de compraventa de inmuebles o de cualquier otro contrato por el cual se transfiera el dominio de inmuebles”.

Que, mediante el artículo 1 del decreto 2291/1994 (BO 3/1/1995), se sustituye el último párrafo de la norma mencionada en el considerando precedente, disponiendo éste, desde entonces, que “Quedan exentas del gravamen las escrituras públicas de compraventa de inmuebles destinados a viviendas. Consideranse incluidas en la exención, aquellas en las que la transacción se lleve a cabo con el objeto de locar el inmueble para vivienda”, agregándose un cuarto párrafo que dispone que: “La presente exención incluye también, la compraventa de terrenos cuyo destino sea la construcción de viviendas”.

Que, cabe recordar, previamente a la sustitución operada, el tercer párrafo del artículo 2 analizado disponía que quedaban excluidas del gravamen aquellas escrituras de compraventa de inmuebles con ciertas características, “[...] destinadas a vivienda familiar permanente de interés social” (el énfasis es propio).

Que, con motivo de aquella sustitución, claramente resultó ampliado el destino tenido en cuenta por la franquicia y, consecuentemente, la franquicia

misma, por cuanto, mientras en una primera redacción se hacía referencia al destino de vivienda familiar, reemplazado que fuera el texto del tercer párrafo, simplemente se hace referencia al destino de vivienda, sin hacerse expresa alusión a la persona o personas que deberían habitar el inmueble ni siendo tampoco posible presumirse al respecto, en tanto la escueta redacción de la norma no permite inferir, siquiera, una referencia implícita en tal sentido.

Que, por ello, carecen de relevancia para concluir respecto de la gravabilidad del instrumento, las argumentaciones efectuadas por el Fisco Nacional en su contestación, relativas a que el inmueble no fue destinado a “casa habitación propia” de la actora, sino que el mismo fue cedido en usufructo a un tercero, por cuanto, en virtud de lo destacado en el considerando precedente, de proceder la interpretación fiscal, nos hallaríamos en presencia de una aplicación restrictiva de la norma que no deriva más que de una particular e infundada disquisición de la demandada.

Que, asimismo, las consideraciones efectuadas por el organismo recaudador en la determinación de oficio producida, relativas a que el titular del inmueble no puede afectarlo a destino alguno, por cuanto carece del usufructo del mismo, constituyen aseveraciones sin fundamento jurídico alguno que no resisten el menor análisis.

Que, por otro lado tampoco aparecen como acertadas las manifestaciones del organismo recaudador en respuesta del recurso interpuesto, relativas a que durante la celebración del usufructo las partes “no designaron expresamente entre ellas el destino que le cabía asignar al inmueble adquirido”, por cuanto, mediante dichas expresiones no se hace más que volver a evidenciar el absoluto desconocimiento de la materia en análisis, imponiendo a las partes el deber de satisfacer requisitos no dispuestos expresamente en la norma.

Que, en este sentido es dable recordar que de la normativa aplicable surge claramente que las escrituras sujetas a impuesto serán aquellas mediante las que se instrumente la compraventa de inmuebles, o cualquier otro contrato por el que se transfiera el dominio de inmuebles, no correspondiendo, por tanto, exigir manifestaciones de las partes en el sentido pretendido por el Fisco, en aquellos contratos que, como el celebrado en autos, no opere la referida transferencia del dominio.

Que, cabrá concluir de lo expuesto que el requisito para que opere la exención introducida en el artículo 2, párrafo 3º, del decreto 114/1993, relativo a manifestar el destino a otorgarle al inmueble cuyo dominio se adquiere, ha sido cabal y oportunamente cumplimentado por la actora al celebrarse la escritura obrante a fs. 6/9 (ver específicamente fs. 8), no surgiendo de autos indicio concreto alguno que permita inferir respecto del incumplimiento otorgado al destino exteriorizado, como erróneamente lo hizo el organismo recaudador, siendo procedente destacar que el usufructo celebrado en el mismo instrumento no constituye óbice para el cumplimiento del destino del inmueble, dado que ello no implica que éste no haya sido destinado a vivienda del grupo familiar de la actora (como expresamente manifestara en la escritura) o

simplemente de su madre, circunstancia no excluida por la franquicia dispuesta.

Que, en consecuencia, corresponde concluir respecto de no haberse configurado en autos omisión de impuesto alguno, en tanto resulta aplicable, a la escritura celebrada, la exención invocada por la actora.

Que, sentado cuanto antecede, carece de sentido pronunciarse respecto de la caducidad alegada por la actora, en tanto, en virtud del modo en que se resuelve, el planteo devino abstracto. Así lo voto.

El Dr. *Torres*, dijo:

Que comparto el voto del preopinante debiendo entenderse que al prever el decreto 2291/1994 la exención del impuesto en la hipótesis de transferencias de inmuebles destinados a vivienda, inequívocamente quedan comprendidas en el ámbito de la contranorma exentiva, las adquiridas para vivienda de aquellos familiares cuya asistencia es obligatoria (artículo 367, CC), máxime cuando la misma comprende la habitación (artículo 372, CC). Voto, por tanto, en el mismo sentido que el preopinante.

El Dr. *Porta*, dijo:

Que adhiere al voto del Dr. *Torres*.

Que, en virtud de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

Revocar la resolución apelada en todas sus partes, con costas a la demandada vencida (conf. artículo 68, CPCC).

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.