



DM

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la ciudad de Buenos Aires, a los 14 días del mes de febrero 2019, reunidos los miembros de la Sala "D" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la Vocalía de la 10° Nominación), Agustina O'Donnell (Vocal Titular de la Vocalía de la 11° Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la Vocalía de la 12° Nominación) para resolver el expediente N° 23.710-I y su acumulado N° 23.731-I ("GARCÍA CALVO SANTIAGO s/ recurso de apelación") caratulado: "SARAH DE LOS SAGRADOS CORAZONES SMITH ESTRADA s/ recurso de apelación"

La Dra. O'Donnell dijo:

I.- Que a fs. 19/26 y 90 la señora Sarah de los Sagrados Corazones Smith Estrada y el escribano Santiago Garcia Calvo interponen sendos recursos de apelación contra la Resolución N° 124/2004 dictada el 20 de julio de 2004 por la División Coordinación Impuesto de Sellos y Varios de la Administración Federal de Ingresos Públicos en la Actuación N° 5040/2 en la que se determina de oficio su obligación en el impuesto de sellos -ley 18.524- y se los intima a pagar la suma de \$20.000, con más intereses a esa fecha de \$37.600, respecto de la Escritura N° 133 de fecha 18 de mayo de 1999 en la que se instrumentó la dación en pago de un inmueble ubicado en la Avenida Alvear -altura 1900- de la Ciudad de Buenos Aires. En dicho acto también, se les aplica una multa equivalente a tres veces el impuesto omitido, conforme a lo dispuesto por los arts. 64, inc. a) y 66 de la ley.

Sostiene la señora Smith Estrada que:

a) la Administración Federal de Ingresos Públicos es incompetente para fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias relativas al impuesto de sellos, ya que la reforma de la Constitución Nacional del año 1994 concedió a la Ciudad de Buenos Aires un régimen autónomo, con facultades propias de legislación y jurisdicción para imponer tributos, y

b) se desconoce el destino de vivienda que tiene la propiedad en dicha escritura que la señora Smith Estrada recibió de su ex marido, el señor Carlos Alberto Roa en el proceso de liquidación de la sociedad conyugal, y sostienen que la misma debe ser interpretada en forma coordinada con las Escrituras Nros. 92 y 93 extendidas en igual fecha.

Explica así que en la Escritura N° 92 se instrumentó la transferencia que la sociedad MANDATARIA SANRO SACCAIMyS concertó con el señor Oris de Roa respecto del inmueble de la Av. Alvear, y se dejó aclarado en ella que el señor Oris de Roa se encontraba en posesión material y efectiva del inmueble, mientras que en la Escritura N° 93 se formalizó el "Convenio de Partición, Liquidación y Adjudicación de Bienes de la Sociedad Conyugal", por el cual, de común acuerdo, se le adjudicó a la señora Smith Estrada el bien inmueble que se refleja en la Escritura N° 133.

Destaca que el inmueble en cuestión se encontraba destinado a la vivienda, ya que era sede del hogar conyugal, antes de la separación y continuó siendo la sede familiar junto con sus hijos, por lo que gozaba de la exención prevista en el art. 2° del decreto 114/93.

c) de la propia Escritura N° 133 se desprende que el escribano García Calvo retuvo el importe correspondiente al impuesto de sellos -\$20.000- y posteriormente realizó una consulta vinculante a fin de que la Administración se expidiera sobre la aplicación a la dación en pago de la exención prevista en el art. 2° del decreto 114/03. Agrega que, "Transcurrido un

tiempo prudencial sin la AFIP evacuara lo solicitado, el notario le restituyó a mi poderdante lo oportunamente retenido”.

d) plantean, por último, la inconstitucionalidad del art. 66 de la ley 18.524, ofrecen pruebas y pide que se revoque la Resolución N° 124/2004, con costas.

Por su parte, el Escribano García Calvo en su presentación impugna la liquidación practicada en el acto recurrido y dice que:

a) en la Escritura “...hice constar que retenía a la señora Smith Estrada la suma de pesos veinte mil para ser aplicados al Impuesto de Sellos”.

b) “La mencionada Consulta Vinculante dirigida a la Agencia numero 51 nunca fue contestada por lo que al tiempo prudencial se supuso que no correspondía la tributación de dicho impuesto”.

A fs. 37/44 y 137/142vta. contesta el traslado de los recursos el Fisco Nacional el que reitera los argumentos expuestos en la Resolución apelada en autos.

A fs. 47/47vta. se abre la causa a prueba y a fs. 233 se clausura el período probatorio y se elevan los autos a consideración de la Sala.

A fs.249 se hace saber a las partes la integración de la Sala desde el 19 de abril de 2018, se ponen los autos para alegar, los que son producidos por el Fisco Nacional a fs. 251/253vta., sin hacer uso de ese derecho los recurrentes, conforme las constancias obrantes a fs. 255 y 258, y se ponen los autos para dictar sentencia.

II.- Que corresponde analizar ahora si la Resolución recurrida ha sido dictada conforme a derecho.

Previo a ello cabe recordar que fue recién con la ley 874, que creó el impuesto de sellos en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sancionada el 29 de agosto de 2002, con vigencia desde el 1° de enero de 2003, que la competencia impositiva es local. Por su parte, la Instrucción General N° 6/2003 estableció que “La autoridad competente a los fines de llevar adelante las determinaciones de oficio que se encuentren en trámite, las causas judiciales pendientes de resolución, la aplicación de las sanciones y multas correspondientes a obligaciones vencidas con anterioridad al dictado de la ley N° 874 de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires como, asimismo, la recaudación correspondiente al mentado tributo, será la Administración Federal de Ingresos Públicos. Ello así, ya que toda cuestión relacionada con el gravamen de que se trata correspondiente a una fecha anterior a la entrada en vigencia de la ley local N° 874, debe ser analizada de conformidad con lo dispuesto por el Decreto N° 114/93”.

Teniendo en cuenta que la Escritura comprendida en la determinación de oficio fue extendida el 18 de mayo de 1999, es evidente que el planteo de incompetencia que la señora Sarah Smith Estrada formula carece de todo sustento normativo.

Que cabe recordar que tratándose de un impuesto instrumental, a la hora de resolver en estos actuados debe estarse a lo que surge del propio instrumento comprendido en la Resolución aquí recurrida, que obra en copia certificada a fs. 27/30 de los ant. adm., sin que corresponda a este Tribunal analizar sus alcances a la luz del principio de la realidad económica como pretende la señora Smith Astrada en su recurso, ya que el criterio de la Corte Suprema de Justicia de la Nación es que “...impuestos de sellos y realidad económica responden en esencia a



TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

dos segmentos distintos en el campo jurídico: el primero el del mundo de las formas y el segundo el de la sustancia. Si bien el concepto de la realidad económica suministra un criterio interpretativo determinante en el derecho tributario, en el impuesto de sellos cabe reconocerle una muy limitada aplicación. Ello es así pues se trata de un típico tributo de formalización que incide sobre el documento" -Fallos 333:358-

Que mediante la Escritura N° 133 de fecha 18 de mayo de 1999, pasada ante el Escribano Santiago García Calvo, se instrumentó la dación en pago de un inmueble por parte del señor Carlos Alberto Oris de Roa a la señora Smith Estrada, en la que se hace expresa referencia a que *"YO ESCRIBANO AUTORIZANTE HAGO CONSTAR: ...d) que se retiene a la señora Sarah de los Sagrados Corazones Smith Estrada la suma de doce mil pesos en concepto a la Transferencia de Inmuebles y la suma de veinte mil pesos para ser aplicados al pago del impuesto de sellos, como consecuencia de haberse hecho cargo la señora Smith Estrada de la totalidad del pago de estos impuestos"*.

Por su parte, a fs. 36/57 obran las copias de las Escrituras Nros. 92 y 93, celebradas por el Escribano Ricardo Alberto Paurici, también el 18 de mayo de 1999. Por la primera de ellas, se instrumentó la transferencia de la firma MANDATARIA SANRO SACCAIMyS en favor del señor Carlos Alberto Oris de Roa del inmueble en cuestión; por la segunda, se formaliza el Convenio de Partición, Liquidación y Adjudicación de Bienes de la Sociedad Conyugal, mediante el cual se concertó que: *"...como resultado de la atribución de bienes convenida en el curso de la presente escritura, resulta una diferencia a favor de la señora Sarah de los Sagrados Corazones Smith Estrada por la suma de \$800.000 (ochocientos mil pesos) que el señor Carlos Alberto Oris de Roa se compromete a compensar mediante la dación en pago a la señora Sarah de los Sagrados Corazones Smith Estrada, que formalizará por separado, del inmueble designado como, que ha adquirido de "Mandataria Sanro Sociedad Anónima, Comercial, Constructora, Agropecuaria, Industrial, de Mandatos y Servicios" -Clausula VI-*

De ello se sigue que la transmisión del inmueble a la señora Smith Estrada, que hasta la fecha de celebración de los actos antes aludidos estaba en cabeza de una sociedad, tuvo lugar en el marco de un proceso de familia y tuvo como destino la vivienda familiar de ésta, tal como surge también de las copias de las constancias del juicio de divorcio que tramitara en el fuero civil que obran a fs. 179/207, condición establecida en el art. 2° del decreto 114/93 para gozar de la exención allí prevista en la medida que se diera cumplimiento a los requisitos acordados a tal fin.

A fs. 1/3 de los ant. adm. obran las copias de las declaraciones juradas -Formularios 314 y 314/1- presentadas por el Escribano García Calvo el 10 de junio de 1999 en las que se informan los actos formalizados con su intervención en el mes de mayo de 1999, entre ellas la Escritura N° 133 que motiva la pretensión fiscal, encontrándose vacíos los casilleros *Valor Imponible* e *Ingreso* de dichos formularios, es decir sin información y, en lo que aquí más interesa, sin ingreso de la retención que da cuenta la propia Escritura.

A fs. 11 obra la nota de fecha 8 de junio de 1999 por la cual el Escribano García Calvo realizó una consulta vinculante en la Agencia N° 51, en los términos del art. 5° de la RG 182/, requiriendo opinión sobre la aplicación a la misma de la exención prevista en el art. 2° del decreto 114/1993.

A fs. 58 obra la Nota Externa N° 8/2003 del 7 de marzo de 2003, por la que la División Coordinación Impuesto de Sellos y Varios le solicitó al Escribano García Calvo que acreditara el pago del impuesto de sellos de \$20.000 retenido en la Escritura N° 133, y, además, que exhibiera el original de la consulta vinculante presentada ante la Agencia N° 51 el 8 de junio de 1999, que, ante la falta de contestación, reitera por nota del 26 de septiembre de 2003 (fs. 67).

Recién el 20 de octubre de 2003 el Escribano contesta el requerimiento e informa a dicha División que *“Con fecha 1° de octubre de 2001 el Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires realizó un allanamiento en mi escribanía llevándose la totalidad del protocolo existente entre los que se encontraba el de referencia. Con fecha 10 de octubre de 2001, me entero que el Colegio de Escribanos en tal diligencia perdió, ocultó, extravió o vaya a saber que pasó, los folios 1 a 570 del año 1999 entre los que se encontraba vuestro requerimiento”*.

Que como más arriba se expuso, en la Escritura N° 133 del 18 de mayo de 1999 que instrumentó la dación en pago de un inmueble el Escribano García Calvo que intervino en dicho acto dejó asentada la retención practicada a la señora Smith Estrada en el impuesto de sellos por la suma de \$20.000, la que también reconoce en su presentación recursiva en esta instancia; sin embargo, ni en las declaraciones juradas que presentó en su rol de agente de retención por el período fiscal 5/99, ni en ocasión de ser requerido por la fiscalización a fs. 58 y 67 pudo acreditar el efectivo ingreso de la misma, constituyendo éstos los elementos no controvertidos por ninguna de las recurrentes que son por sí solos suficientes para confirmar la Resolución N° 124/2004 en cuanto se le intima el pago de dicha suma, con más sus intereses.

Esta decisión en modo alguno puede variar por el destino dado por la señora Smith Estrada al inmueble, ya que nada se dejó asentado en la Escritura, tampoco por el supuesto reintegro de la suma retenida que el Escribano le habría hecho, no solamente porque no está probado por ningún medio ofrecido o producido en esta instancia o en la administrativa previamente sustanciada, sino porque además, no altera los propios términos de la Escritura de los que por el principio de instrumentalidad no cabe apartarse, en la que se deja expresa constancia de dicha retención y por ende del deber del escribano de cumplir con su deber de agente de recaudación de los tributos que a la fecha de su celebración le había impuesto la entonces Dirección General Impositiva, carga pública que, aunque huelga decirlo, no es disponible entre partes. Tampoco tiene incidencia la consulta vinculante que el Escribano García Calvo presentara con el objeto de conocer el tratamiento de la dación de pago frente a la exención del art. 2° del decreto 114/93, ni el trámite dado a la misma, porque al otorgarse la escritura se efectivizó la retención y frente a ello su deber legal, en consecuencia, era ingresar su importe al Fisco Nacional, lo que no hizo, ni dio razones en relación a su incumplimiento.

Por lo expuesto, voto por confirmar parcialmente la Resolución N° 124/2004, en cuanto determina de oficio e intima de pago el impuesto de sellos correspondiente a la Escritura N° 133 al Escribano Santiago García Calvo, su capital, con más sus intereses y la multa, con costas, toda vez que no se dan los elementos objetivos y subjetivos, ni se han invocado ni probado agravios concretos que justifiquen su revocación, y voto por revocarla en relación a la



TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

señora Sarah de los Sagrados Corazones Smith Estrada, con costas.

III.- Por la forma en que se resuelve, resulta inoficioso pronunciarse respecto de las restantes cuestiones planteadas.

El Dr. Martín dijo:

Que adhiere al voto precedente.

La Dra. Gómez dijo:

I- Que comparto la solución propiciada por la Dra. O'Donnell en tanto desestima el planteo de incompetencia de la AFIP para determinar el impuesto de marras, formulado por la Sra. Sarah de los Sagrados Corazones Smith Estrada, considerando que corresponde imponer las costas a la recurrente por tal cuestión toda vez que la misma fue articulada "en forma previa a cualquier consideración que pudiera desarrollarse acerca del contenido de lo resuelto por AFIP" (vide fs. 19).

II- Que sobre la cuestión de fondo en sí, cabe recordar que el Decreto N° 114/93 gravaba con el impuesto de sellos a la formalización de escrituras públicas de compraventa de inmuebles o de cualquier otro contrato por el cual se transfiere el dominio de inmuebles, quedando aquellas escrituras con características de vivienda común o económica, destinadas a vivienda familiar permanente de interés social (vide art. 2°).

Que además, la Resolución General (DGI) N° 3940 estableció los requisitos que debían cumplir los sujetos involucrados en las transferencias de dominio de inmuebles destinados a viviendas o a locación de vivienda a fin de gozar de la exención dispuesta en los párrafos tercero y cuarto del art. 2° del decreto 114/93.

A tal efecto, dispuso que: "Las escrituras públicas que formalicen la transferencia de dominio de inmuebles destinados a viviendas o a locación para vivienda, o de terrenos cuyo destino sea la construcción de viviendas, a efectos de gozar de la exención establecida en el 3° y 4° párrafos del artículo 2° del Decreto N° 114, de fecha 29 de enero de 1993, modificado por el Decreto N° 2291, de fecha 23 de diciembre de 1994, obligan al cumplimiento de los requisitos que se establecen en esta resolución general" (art. 1°).

"Los escribanos intervinientes en los actos mencionados en el artículo anterior, a los efectos de la aludida exención, deberán dejar constancia en el protocolo y en el texto de la respectiva escritura matriz, de la manifestación efectuada por el comprador del inmueble -en carácter de declaración jurada-, respecto del destino que ha de dar al mismo" (art. 2°).

Que, con el fin de regularizar la situación de los contribuyentes para gozar de la referida exención la Resolución General (DGI) N° 612/99 previó que "Los escribanos intervinientes en escrituras públicas traslativas de dominio de inmuebles, en las que no se haya cumplido -de corresponder- con la totalidad de los requisitos establecidos en la Resolución General N° 3940 (DGI) o, en su caso, con la norma que se encontraba vigente a la fecha de la respectiva escritura, podrán sanear -con carácter de excepción- las omisiones en que se hubiera incurrido en

los mencionados actos, a fin de que los mismos gocen de la exención del impuesto de sellos dispuesta por el artículo 2° del Decreto N° 114, de fecha 29 de enero de 1993, modificado por el Decreto N° 2291 de fecha 23 de diciembre de 1994" (art. 1°).

Asimismo, en su art. 2° estableció: "A tal efecto, se deberá presentar una nota -por duplicado- suscripta por el titular del dominio y/o por el escribano actuante -con carácter de declaración jurada-, ante la dependencia de este Organismo donde este último se encuentre inscripto, en la que se dejará constancia de que, reuniendo el inmueble las características dispuestas por las normas indicadas en el artículo anterior, ha sido destinado a vivienda."

Que ello así y dado que el hecho imponible del Impuesto de Sellos gravaba cualquier contrato por el cual se transfería el dominio de inmuebles, la dación de pago invocada por las partes en ambos recursos se encuentra alcanzada por el citado tributo a menos que resultara aplicable una exención.

En tal sentido y a tenor de lo dispuesto por la Resolución General N° 3940 citada, de la lectura del instrumento cuestionado no surge que el inmueble cuya propiedad se transfiere hubiera sido afectado a vivienda, ni que la Sra. Smith Estrada haya realizado manifestación alguna sobre el destino a otorgar. Más aun surge del propio instrumento que el escribano interviniente efectuó una retención de \$ 20.000 a la Sra Smith Estrada para ser aplicada al Impuesto de Sellos (vide fs. 9 vta. de los ant. Adm.).

Por otro lado, si bien las partes invocan la presentación de una Consulta Vinculante en los términos de la Resolución General N° 182 sobre la gravabilidad del instrumento en cuestión, en la que no habría existido respuesta por parte del organismo recaudador, del art. 6° de esa norma surge que la presentación de la mentada consulta no suspendía el curso de los plazos legales, ni excusaba del cumplimiento de las obligaciones a cargo de los consultantes, quienes permanecían sujetos a las acciones de determinación y cobro por parte del Fisco, así como de los intereses y sanciones que les pudieran corresponder. A mayor abundamiento, tampoco hay constancias de que transcurrido el plazo dispuesto por la norma, se haya instado al pronunciamiento del organismo.

En efecto, habiéndose omitido cumplir en autos con lo dispuesto por la Resolución General N° 3940 para gozar de la exención el gravamen de marras, ni tampoco con la presentación de la nota a la que se refiere la Resolución General N° 612/99 a fin de salvar tal omisión, no procede el beneficio exentivo que las partes pretenden. Que cabe destacar que la actora tuvo amplitud probatoria para rebatir las conclusiones del Fisco Nacional, subsanando la restricción indicada por la Sra. Smith Estrada en sede administrativa (fs. 24), sin que los elementos producidos en autos conmuevan el sustento del ajuste practicado.

Por lo expuesto, cabe confirmar la determinación de impuesto y la liquidación de intereses, con costas, sin perjuicio de los derechos y reclamaciones que pudieran surgir entre el escribano y la adquirente del inmueble, Sra. Sarah de los Sagrados Corazones Smith Estrada.



TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

III- En lo que se refiere a la procedencia de la multa impuesta en la resolución apelada, con fundamento en lo dispuesto por los artículos 64, inciso a) y 66 de la ley de impuesto de sellos (t.o. en 1986 y sus modif.), que fuera graduada en tres veces el impuesto omitido (vide fs. 16 del acto apelado), no existen en autos constancias que sirvan para atenuar o eximir de la conducta fiscal que se le imputa a las partes.

Además, atento lo señalado por la Sra. Sarah de los Sagrados Corazones Smith Estrada en el punto VI de su recurso (vide fs. 24/25 vta.), no corresponde expedirse sobre la falta de validez constitucional de leyes o decretos de índole tributario, en virtud de lo dispuesto por el art. 185 de la ley de rito fiscal.

Ello así, corresponde confirmar la sanción aplicada, con costas.

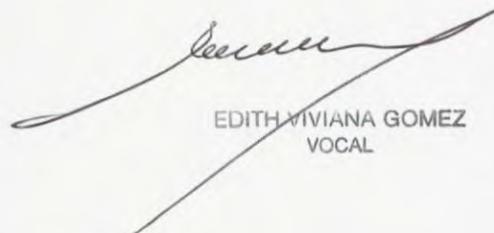
En virtud de la votación que antecede, **SE RESUELVE:**

1°) Confirmar parcialmente la Resolución N° 124/2004, en cuanto determina de oficio e intima de pago el impuesto de sellos correspondiente a la Escritura N° 133 al Escribano Santiago García Calvo, su capital, con más sus intereses y la multa, con costas.

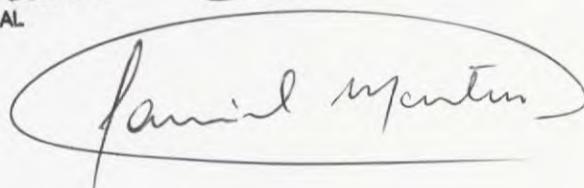
2°) Revocar parcialmente la Resolución N° 124/2004 en relación a la señora Sarah de los Sagrados Corazones Smith Estrada, con costas.

3°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos en la suma de \$ 5.174 por la representación procesal y de \$ 12.936 por el patrocinio letrado, teniendo para ello en consideración la naturaleza de la causa, el monto del litigio, la etapa procesal cumplida, la labor profesional desarrollada y demás pautas establecidas por la ley 21.839, modificada por la ley 24.432. Se deja constancia que dichos montos no incluyen el impuesto al valor agregado.

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


EDITH VIVIANA GOMEZ
VOCAL


AGUSTINA O'DONNELL
VOCAL


DANIEL ALEJANDRO MARTÍN
VOCAL

