



CÁMARA DE APELACIONES EN LO CATyRC - SALA IV SECRETARÍA ÚNICA

DON DELFIN S.A. CONTRA GCBA SOBRE REPETICION

Número: EXP 2309/2015-0

CUIJ: EXP J-01-00002303-1/2015-0

Actuación Nro: 2992021/2022

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, nos reunimos las juezas que integramos la Sala IV de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario y de Relaciones de Consumo de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires para resolver el recurso de apelación planteado contra la sentencia definitiva y la regulación de honorarios (actuación N° 14325006/2020), en el expediente caratulado “*Don Delfín S.A. contra Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires s/ repetición*”, N° 2309/2015-0. Realizado el sorteo, nuestra decisión se expresa en el siguiente orden: Laura Perugini, Nieves Macchiavelli y Fabiana H. Schafrik.

A la cuestión planteada, la jueza Laura Perugini dijo:

Antecedentes:

1. Marisol Fernández, en su carácter de presidenta de Don Delfín S.A., promovió demanda contra el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires (GCBA), con el objeto de que se dejara sin efecto la Resolución N° 673/AGIP/2014 y se hiciera lugar al pedido de repetición sobre el importe indebidamente exigido y abonado el 11/6/2013, en concepto de diferencia de impuesto de sellos, más intereses y costas.

En síntesis, sostuvo que el hecho imponible del impuesto de sellos se configuró y agotó al abonar la alícuota del 2,50%, el 20/12/2012, al celebrar un contrato de permuta con entrega de posesión del inmueble. El 11/06/2013, momento en que se realizó la escritura pública, la alícuota había aumentado al 3,60% y el escribano retuvo el monto para cubrir la diferencia con la alícuota anterior; circunstancia que consideró una indebida retención, de acuerdo con el marco normativo que estimó aplicable.

1.1. El Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires (en adelante GCBA) contestó la demanda incoada en su contra y solicitó su rechazo. En concreto, alegó que la normativa aplicable era clara y que el impuesto de sellos ingresado sobre el boleto debía ser tomado como pago a cuenta e integrarse con la celebración posterior de la

escritura traslativa de dominio, porque ese era el acto jurídico mediante el cual se perfeccionó la transferencia del inmueble.

1.2. Una vez concluidas las etapas procesales correspondientes, el juzgado dictó la sentencia definitiva y rechazó la demanda incoada por Don Delfín S.A. A su vez, impuso las costas a la parte actora vencida (cfr. art. 62 del Código Contencioso Administrativo y Tributario, en adelante CCAyT) y reguló, en forma conjunta, los honorarios de Rafaela María Copello, Rosa María del Carmen Villano y Luciana Constantini por la representación letrada de la parte demandada en la suma de treinta y un mil seiscientos pesos (\$ 31.600), en virtud de lo establecido en los artículos 20, 24, 25, 29, 54, 56 y 60 de la Ley N° 5134.

1.3. Para así decidir, se consideró probado que:

(i) el 20/12/2012 las sociedades “Don Delfín S.A.” y “Palacio Roccatagliata S.A.” celebraron un boleto de permuta, mediante el cual “Don Delfín S.A.” se obligó a transferir a título de permuta a “Palacio Roccatagliata S.A.” el dominio del inmueble sito en Av. Balbín 2603/2677 de esta Ciudad a cambio de que “Palacio Roccatagliata S.A.” transfiriera ciertas unidades funcionales y complementarias del edificio que se construirá;

(ii) en ese momento se liquidó e ingresó el impuesto de sellos por la suma total de setecientos ochenta y ocho mil pesos (\$788.000), dividido en partes iguales, por aplicación de lo previsto en el artículo 395 del Código Fiscal (2012, en adelante CF) y en el artículo 101 de la Ley Tarifaria del año 2012, que fijó una alícuota del 2,50%, consignándose como base imponible el importe de treinta y un millones quinientos veinte mil pesos (\$31.520.000);

(iii) luego, el 11/06/2013 se realizó, mediante la escritura pública N° 86, la transferencia de dominio a título de permuta y el escribano retuvo e ingresó al fisco el importe de trescientos cuarenta y seis mil setecientos veinte pesos (\$346.720), en concepto de diferencia en el impuesto de sellos, conforme el incremento de la alícuota al 3,60% establecida en el artículo 54 de la Ley N° 4472, que modificó la Ley Tarifaria N° 4470, para el ejercicio del año 2013;

(iv) a cada una de las partes se le retuvo el importe de ciento setenta y tres mil trescientos sesenta pesos (\$173.360), correspondiente al 50% del monto total. Esta suma fue reclamada por la actora en sede administrativa por la vía de repetición.

La Dirección General de Rentas rechazó el pedido de repetición (cfr. PV 2013-06241448-DGR y Resolución N° 673- AGIP-2014).

1.4. En base a los hechos que consideró probados y al marco normativo aplicable especificó que la cuestión a resolver consistía en determinar cuál era el momento de configuración del hecho imponible del impuesto de sellos, su verificación y deber de pago de la obligación tributaria. Indicó que, según la actora, ocurrió el 20/12/2012 al momento de suscribir el boleto de permuta del inmueble de su propiedad y que, según el GCBA, se concretó el 11/06/2013, en la oportunidad en que se otorgó la escritura pública traslativa del dominio.

Al respecto, precisó que no se encontraba discutido:

1. la suscripción del boleto de permuta;
2. el posterior otorgamiento de la escritura pública traslativa del dominio;
3. la base imponible del impuesto de sellos equivalente a la suma de treinta y un millones quinientos veinte mil pesos (\$31.520.000) y
4. la modificación en la alícuota aplicable a dicho tributo operada por imperio legislativo.

Precisó que la cuestión a decidir radicaba en la aplicación al caso de la modificación legislativa que consistió en el incremento de la alícuota del 2,50% (cfr. art. 101 de la Ley Tarifaria del año 2012, BOCBA del 03/01/2012) al 3,60% (cfr. art. 54 de la Ley N°4472, BOCBA del 28/12/2012), lo que autorizaría la actualización del monto a tributar en concepto de impuesto de sellos.

1.5. En rigor, sostuvo que la aplicación al caso de la nueva Ley Tarifaria N° 4472 no suponía su aplicación retroactiva, sino el efecto inmediato que la hace operativa sobre las situaciones jurídicas no consumidas al momento de su vigencia (Corte Suprema de Justicia de la Nación, “Instituto Nacional de Servicios Sociales para Pensionados y Jubilados c/Dintel S.A. s/daños y perjuicios”, 11/12/2001).

Asimismo, expresó que *“si bien la instrumentación del boleto de permuta constituyó un hecho imponible alcanzado por el impuesto, no puede dudarse de que la posterior escritura traslativa de dominio reunió todos los caracteres propios de un instrumento sujeto al gravamen, por lo que conforme los términos del art. 405 CF (t.o. 2012) el legislador admitió que se computasen en concepto de pago a cuenta*

los importes ingresados con anterioridad, pero nada impidió que si existía una modificación normativa al otorgarse el segundo instrumento debía estarse a la norma vigente a ese momento a efectos de determinar las diferencias a abonar en el gravamen”.

Por lo tanto, consideró que no se exigió nuevamente el impuesto de sellos ni se trató de un supuesto de doble imposición al firmarse la escritura traslativa de dominio, sino que se corroboró se había dado cabal cumplimiento de la obligación fiscal, existiendo una diferencia de pago a tenor de la alícuota prevista en la Ley Tarifaria para el ejercicio del año 2013.

En tal inteligencia, expresó que el impuesto de sellos ingresado sobre el boleto debía tomarse como pago a cuenta e integrarse al celebrar la escritura traslativa de dominio, por ser éste el acto jurídico mediante el cual se perfeccionó la transferencia del inmueble, en tanto el boleto resultaba un título imperfecto y la transferencia de la titularidad del dominio sobre el inmueble se realiza con la tradición y se perfecciona a través de un instrumento público. Preciso que la permuta operará con efecto traslativo del dominio y será oponible a los terceros recién a partir del momento que se formalice por escritura pública y se inscriba en el Registro de la Propiedad Inmueble.

Finalmente, sostuvo que el principio de legalidad imponía el deber de estar a la ley vigente al momento del acaecimiento del hecho imponible, por lo que se aplicó lo previsto en la Ley Tarifaria para el año 2013, vigente al momento en que se celebró el acto escriturario y concluyó en que la retención efectuada por el escribano actuante al otorgar la escritura traslativa de dominio fue plenamente legítima y ajustada a derecho.

2. La parte actora recurrió la sentencia y formuló los siguientes agravios (actuación N° 16241143/2020).

2.1. En relación con el marco normativo sostuvo que, conforme lo previsto en el artículo 395 del CF (t.o. 2012; en adelante CF), el hecho imponible del impuesto de sellos resultaba ser “toda transmisión de dominio a título oneroso de bienes inmuebles”, incluyendo e integrando dentro de esa misma hipótesis de incidencia a la “la transmisión de la nuda propiedad” y a “los instrumentos por los cuales se otorgue la posesión de inmuebles”.

Además, desde interpretación jurídica que propuso, afirmó que el artículo 405 del CF (t.o. 2012) no resultaba aplicable al caso, porque el hecho imponible quedó perfeccionado con la firma del boleto de permuta en tanto que, mediante ese instrumento, se entregó la posesión del inmueble. Asimismo, alegó que resulta bastante claro que la citada norma se refiere a los boletos sin entrega de la posesión del inmueble.

En tal sentido, sostuvo que en virtud de lo previsto en los arts. 98 y 101 de la Ley Tarifaria (T.O. 2012) aprobada mediante Ley N° 4040 se diferenciaba entre boletos con entrega de posesión y sin entrega de posesión. En base a ello concluyó en que: (a) los boletos de compraventa sin entrega de posesión, al no estar incluidos en ninguna de las “alícuotas especiales”, están gravados con la alícuota general del 0,80%, prevista en el artículo 98 y (b) los boletos de compraventa con entrega de posesión están expresamente incluidos en el citado artículo 101 que prevé la alícuota máxima del 2,50%.

Desde esta lógica sostuvo que el hecho imponible del impuesto de sellos se perfeccionó y agotó el 20/12/2012 con la firma del boleto de permuta y su obligación tributaria se cumplió totalmente al abonar la alícuota del 2,50%, prevista en la Ley Tarifaria correspondiente al ejercicio del año 2012. Por ende, el 11/06/2013, momento en el que se celebró la escritura traslativa de dominio, no debió exigírsele un nuevo pago para integrar la diferencia de dinero a fin de cumplir con la alícuota del 3,60%, establecida en la Ley Tarifaria vigente para el ejercicio del año 2013.

2.2. De acuerdo con la interpretación del marco normativo propuesta, criticó los motivos esenciales de la sentencia de primera instancia, en base a tres argumentos:

En primer término, refirió que en la sentencia se incurrió en una gran confusión y contradicción entre el derecho común y el derecho tributario, porque resultaba incuestionable que el legislador equiparó a los efectos impositivos a “toda transmisión de dominio a título oneroso de bienes inmuebles” con “la transmisión de la nuda propiedad” y con “los instrumentos por los cuales se otorga la posesión de inmuebles”, incluyendo estas dos últimas hipótesis en el mismo e inescindible hecho imponible.

En base a ello, sostuvo que, esa equiparación, lo era solo a los efectos del derecho tributario y no debía ser analizada a la luz del derecho común, como por ejemplo, en los términos del artículo 1184 del Código Civil (vigente al momento de la permuta), que preveía que la transmisión de los inmuebles debía ser mediante escritura pública.

En segundo lugar, en relación con la aplicación del principio de legalidad, sostuvo que en la sentencia se incurrió en un error al considerar como hecho imponible a la escritura pública celebrada en el año 2013 y no al boleto con entrega de posesión celebrado en el año 2012. Afirmó que el hecho imponible definido por la ley tributaria (art. 395 C.F., t.o. 2012) era la celebración de un instrumento mediante el cual se otorgara la posesión del inmueble, con las características propias definidas para el impuesto de sellos.

Refirió que las normas tributarias no deben ser forzadas, sino que deben ser aplicadas conforme a su letra, no pudiendo hacer interpretaciones extensivas ni aplicaciones de la misma en forma analógica; que el CF de la Ciudad equiparaba en un mismo nivel, desde el punto de vista tributario, a la “transmisión de dominio a título oneroso” y a “los instrumentos por los cuales se otorgue la posesión de inmuebles”, a pesar que según el derecho civil se trataba de dos figuras con efectos totalmente distintos y que la legislación tributaria da el mismo tratamiento a las transmisiones de dominio de inmuebles a título oneroso y a los boletos de compraventa con entrega de posesión, aplicándose el instituto del “pago a cuenta” para los casos de boletos de compraventa sin entrega de posesión, que luego son instrumentados mediante escritura pública de transmisión de dominio.

En tercer lugar, sostuvo que los fallos citados en la sentencia eran ajenos a los hechos y circunstancias de este caso y que no pudo ubicar uno de los precedentes utilizados.

Finalmente, para el caso de que se confirmara lo resuelto en primera instancia, solicitó que, dado el complejo marco normativo y la interpretación propuesta, en uso de la facultad prevista por el artículo 62 del CCAyT, se impusieran costas por su orden.

2.3. El GCBA contestó los agravios de la actora y solicitó que se confirme la resolución recurrida, con expresa imposición de costas a la parte actora (actuación N° 16350818/2020).

En resumen, sostuvo que no hay colisión de conceptos del derecho civil y el derecho tributario, ni que se encontraba en ciernes la autonomía de este último. Alegó que, de acuerdo con lo previsto en los arts. 395 y 405 del CF del año 2012 (concordantes con el texto del art. 376 y 386 del t.o. 2011), la entrega de posesión no es un parámetro que tuvo en cuenta por el legislador para perfeccionar el hecho imponible en el impuesto de sellos, sino la transferencia del dominio en el caso de los inmuebles.

Y que, según los arts. 1184, 1185 y 1485 del Código Civil, la transferencia de la propiedad consiste en la entrega del inmueble y en la firma del instrumento público de enajenación (título) y que la propiedad del inmueble no se transmite solamente con su entrega (tradición), sino que es necesario otorgar la escritura traslativa de dominio. En tal sentido, afirmó que el boleto es un título imperfecto mientras que la escritura más la tradición es un título público que asegura el dominio en forma definitiva del bien adquirido.

2.4. El Ministerio Público Fiscal (en adelante, MPF) dictaminó y sostuvo que los agravios del recurrente debían rechazarse

3. El 5 de noviembre de 2021 el expediente pasó al acuerdo para dictar sentencia y el 17 de noviembre de 2021 se sorteó el orden de votación (actuaciones N° 566632/2021 y N° 2466835/2021).

3.1. El 23 de marzo de 2022 la jueza Fabiana H. Schafrik aceptó la integración del tribunal (actuación N° 590495/2022).

Fundamentos:

4. Con carácter previo es preciso señalar que todos aquellos puntos que no fueron materia de agravio se encuentran firmes y, por tanto, no compete a este tribunal su revisión.

Asimismo, cabe recordar que las juezas y los jueces no estamos obligados a pronunciarnos sobre todos los argumentos esgrimidos por las partes, ni a hacer referencia a la totalidad de las pruebas producidas, bastando que valoremos solo las que sean conducentes para la correcta composición del litigio (Fallos: 274:486; 276:132; 287:230 y 327:225; entre otros).

En este marco, la cuestión a decidir que proponen los agravios del recurrente contra la sentencia de primera instancia consiste en determinar si la configuración del hecho imponible del impuesto de sellos y la consecuente obligación tributaria que debió integrar se ajustaron a las normas del CF y de las leyes tarifarias vigentes.

Adelanto que los agravios del recurrente serán desestimados por los argumentos que a continuación se exponen.

4.1. En primer término, en cuanto al marco normativo aplicable, cabe destacar que en el Título XIV del CF (2012 y similares posteriores) se encuentra regulado el impuesto de sellos.

En lo que aquí interesa, en el Capítulo I, Sección I, referido a las disposiciones generales del impuesto, se establece que “[e]stán sujetos al impuesto de Sellos, de conformidad con las disposiciones del presente Capítulo, los actos y contratos de carácter oneroso, siempre que: a. Se otorguen en jurisdicción de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, así como también los otorgados fuera de ella en los casos especialmente previstos en esta ley. b. Se formalicen en instrumentos públicos o privados...” (cfr. art. 379).

Asimismo, se prevé que “[l]os actos, contratos y operaciones a que se refiere el presente Capítulo, quedan sujetos al impuesto por la sola creación y existencia material de los instrumentos respectivos, con abstracción de su validez y eficacia jurídica o posterior cumplimiento...” (cfr. art. 387).

Además, se define el concepto de instrumento como “[t]oda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos y contratos alcanzados por el impuesto, de manera que revista los caracteres exteriores de un título jurídico con el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes” (art. 388).

En relación con la determinación del monto imponible respecto de la transmisión de dominio a título oneroso, se estableció que “[e]n toda transmisión de dominio a título oneroso de bienes inmuebles, incluida la transmisión de la nuda propiedad y los instrumentos por los cuales se otorgue la posesión de inmuebles, se liquidará el impuesto sobre el precio, monto o valor susceptible de apreciación

dineraria asignado a la operación, la valuación fiscal o el valor inmobiliario de referencia, el que fuere mayor...” (art. 395).

Finalmente, en lo que aquí interesa, el CF regula la posibilidad de computar pagos a cuenta en el caso de transferencia de inmuebles y estipula que “[e]n los casos de transferencia de inmuebles (...) se computará como pago a cuenta, el impuesto de esta Ley pagado sobre los boletos de compraventa, siempre que: a. en la escritura traslativa de dominio el escribano autorizante deje constancia de la forma de pago efectuada en el boleto; b. que el acto escriturario se celebre dentro de los ciento veinte días (120) corridos de la celebración del respectivo boleto de compraventa. No será de aplicación este último requisito cuando el adquirente que haya suscripto el boleto de compraventa suscriba la escritura traslativa de dominio en el mismo carácter” (art. 405).

Por otra parte, en el Capítulo II, del Título I, referido a la interpretación tributaria se prevé que “[e]n la interpretación de este Código y de las disposiciones sujetas a su régimen se ha de atender al fin de las mismas y a su significación económica. Sólo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, puede recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado” (art. 7).

En relación con los métodos para la interpretación “[p]ara la interpretación de las disposiciones de este Código y demás leyes tributarias son admisibles los principios del derecho tributario y administrativo, pero en ningún caso se han de establecer impuestos, tasas o contribuciones, ni se ha de considerar a ninguna persona como contribuyente o responsable del pago de una obligación fiscal, sino en virtud de este Código o de ley formal” (art. 8).

4.2. Así las cosas, cabe destacar que según el marco normativo reseñado el impuesto de sellos es un tributo formal, cuyo hecho imponible requiere como factor constituyente la exteriorización instrumental del negocio gravado, mediante actos y contratos onerosos.

El impuesto de sellos grava la circulación de la riqueza instrumentada como hecho imponible (Expediente N°12.151/2015 "GCBA s/ queja por recurso de

inconstitucionalidad denegado” en: “Cubecorp Argentina S.A. c/ GCBA s/ impugnación de actos administrativos”, del 21/04/2016, voto del juez Casás).

4.3. Ahora bien, de lo actuado en primera instancia se advierte que se realizaron dos instrumentos vinculados que constituyen hechos imponibles alcanzados por el impuesto.

El primero, el 20/12/2012, cuando las sociedades “Don Delfín S.A.” (en carácter de propietaria del inmueble y/o transmitente) y “Palacio Roccatagliata S.A.” (como adquirente) celebraron un boleto de permuta sobre el inmueble sito en Av. Balbín 2603/2677 de esta Ciudad. En el convenio, la propietaria se obligó a “entregar y transferir” a título de permuta el dominio del inmueble. A tal fin, entregó la posesión del inmueble y luego se obligó a realizar la escrituración (ver respectivamente cláusulas 4.1., 4.2, 9, 6.1. y 7.1. del boleto de permuta, acompañado por la actora al iniciar la demanda, obrante a fs. 12/18 vta. de la actuación N° 16156563, en la que se digitalizó el expediente).

Por este acto y por la aplicación del artículo 395 del CF (2012) y del artículo 101 de la Ley Tarifaria del año 2012 (B.O. del 03/01/2012), se abonó la alícuota del 2,50%, sobre la base imponible de treinta y un millones quinientos veinte mil pesos (\$31.520.000). La suma que se ingresó por ese concepto fue de setecientos ochenta y ocho mil pesos (\$788.000; \$394.000, cada una de las partes del contrato, ver cláusula 13).

El segundo, se realizó el 11/06/2013 cuando “Don Delfín S.A.” (transmitente) y “Palacio Roccatagliata S.A.” (adquirente) efectuaron, mediante la escritura pública N° 86, la transferencia de dominio a título de permuta y se cumplió con la cláusula 7.1. del boleto de permuta. En este acto, el escribano retuvo e ingresó al fisco el importe de trescientos cuarenta y seis mil setecientos veinte pesos (\$346.720), en concepto de diferencia en el impuesto de sellos, conforme el incremento de la alícuota al 3,60%, establecida en el artículo 54 de la Ley N° 4472 (B.O. del 27/12/2012), que modificó la Ley Tarifaria N° 4470, para el año 2013 (ver fs. 21/31 de la actuación a la que se hizo referencia precedentemente).

Por lo tanto, las obligaciones tributarias exigidas al contribuyente son las que surgen de la verificación de los supuestos previstos en los artículos 395 y 405 del CF y de la aplicación de las leyes tarifarias vigentes al momento de instrumentarse

cada contrato. El primer instrumento al exteriorizar el boleto de permuta y el segundo al establecer la transferencia de dominio mediante la escritura pública correspondiente.

El hecho de tener que integrar la diferencia sobre un pago a cuenta al realizar el segundo instrumento como consecuencia del aumento de la alícuota es una consecuencia de la dinámica propia de la operatoria elegida por las partes que celebraron ambos contratos, de las características de la economía del país y de la regulación del Estado en la materia.

En tal contexto, no se advierte, como sostiene el recurrente, que el hecho imponible *se perfeccione y agote con la firma del boleto de permuta* dado que, mediante ese instrumento, se entregó la posesión del inmueble, porque el segundo instrumento, según los términos del artículo 405 del CF, también se encuentra sujeto al gravamen y computa como pago a cuenta el impuesto que se abonó en boleto. Es así, que el artículo 405 resulta aplicable al caso.

En su expresión de agravios propone que no se aplique el artículo 405 del CF (sin plantear su inconstitucionalidad) interpretando el ordenamiento fiscal sin sustento íntegro en la lógica sistémica del gravamen. En efecto, en sus argumentos no contempla que, a los fines fiscales, la entrega de posesión no es un parámetro que tuvo en cuenta por el legislador para *perfeccionar* el hecho imponible en el impuesto de sellos, sino la *instrumentación de la transferencia del dominio a título oneroso*, por aplicación sistemática de los artículos 395 y 405 del CF y sus correspondientes leyes tarifarias vigentes.

Por ende, considerando lo previsto en los artículos 7 y 8 del CF, no se advierte en la sentencia de primera instancia una interpretación forzada de la normativa fiscal, ni confusiones entre el derecho tributario y el derecho común para determinar y liquidar el impuesto y, mucho menos, la afectación del principio de legalidad en materia tributaria.

A todo evento, resta precisar que la normativa fiscal al referirse a la “transferencia de inmuebles” remite necesariamente a los términos del Código Civil. Puntualmente, bajo las circunstancias de este caso, a los artículos 1485, 1184 y 1185. Y esta remisión implica una integración necesaria para poder aplicar el sistema normativo de manera racional y congruente.

En base a lo expuesto, corresponderá rechazar los agravios formulados.

5. En cuanto a las costas del proceso, ante el supuesto de confirmar lo resuelto por el tribunal de primera instancia, la recurrente solicitó que se impusieran por su orden, dado el complejo marco normativo y la interpretación que formuló.

El artículo 62 del CCAyT, en lo que aquí interesa, establece que la parte vencida en el juicio debe pagar todos los gastos de la contraria. Por otro lado, permite que el tribunal exima total o parcialmente de esa responsabilidad al litigante vencido, siempre que encontrare mérito para ello, expresándolo en su pronunciamiento, bajo pena de nulidad.

Al respecto, teniendo en cuenta los argumentos brindados en el considerando precedente, no advierto motivos para apartarme del principio objetivo de la derrota (cfr. art. 62, primer párrafo, del CCAyT) y modificar la decisión de primera instancia.

Por la aplicación del mismo principio, las costas ante esta instancia serán impuestas a la actora vencida.

6. Finalmente, ambas direcciones letradas apelaron la regulación conjunta de honorarios efectuada en primera instancia a la representación letrada de la parte demandada.

En la instancia anterior se reguló, en forma conjunta, los honorarios de Rafaela María Copello, Rosa María del Carmen Villano y Luciana Constantini por la representación letrada de la parte demandada en la suma de treinta y un mil seiscientos pesos (\$ 31.600), en virtud de lo establecido en los artículos 20, 24, 25, 29, 54, 56 y 60 de la Ley N° 5134.

Ahora bien, teniendo en cuenta lo previsto en los artículos 15, 23, 24, 29, inc. a y 60 y concordantes de la Ley N° 5134 y Resolución de Presidencia N° 1041/CM/2019, la naturaleza de la acción, el objeto y monto reclamado en la demanda, que fue desestimada, por la suma de ciento setenta y tres mil trescientos sesenta pesos (\$173.360) y considerando el motivo, extensión y calidad jurídica de la labor desarrollada en las tres etapas del proceso cumplidas, por resultar reducidos, corresponde elevar los honorarios regulados a la dirección letrada de la parte demandada -Dras. Rafaela María Copello, Rosa María del Carmen Villano y Luciana

Constantini- en su conjunto, a la suma de treinta y siete mil novecientos veinte pesos (\$37.920).

7. Por la actuación ante esta instancia, se regulan los honorarios profesionales correspondientes a la referida representación procesal en la suma total de once mil trescientos setenta y seis pesos (\$11.376), conforme el artículo 30 de la Ley N° 5.134.

Por los fundamentos expuestos, propongo al acuerdo, en caso de compartirse mi voto: **1)** Se rechace el recurso de apelación interpuestos por la parte actora; **2)** Se impongán las costas de esta instancia a la parte actora vencida (cfr. art. 62 CCyT); **3)** Se regulen los honorarios de la dirección letrada de la parte demandada, correspondientes a esta instancia, de conformidad con lo expuesto en el considerando 7.

A la cuestión planteada, la jueza Nieves Macchiavelli dijo:

8. En cuanto a los antecedentes del caso, me remito en todo al relato realizado por la Jueza Laura Perugini en los puntos **1** a **3** de su voto.

9. Con carácter previo quiero señalar que no hay obligación de tratar todos los argumentos expuestos en el recurso de apelación, por lo que solo voy a valorar aquéllos que mejor me llevan a resolver la cuestión conforme el derecho vigente (Corte Suprema de Justicia de la Nación, Fallos 272:225; 274:486; 276:132 y 287:230 entre otros).

De esta forma, y teniendo en cuenta que la parte actora alega, fundamentalmente, que el artículo 405 del Código Fiscal (t.o. 2012) no resultaba aplicable al caso y que, la obligación de tributar el impuesto de sellos se agotó el 20/12/2012 con la firma del boleto de permuta y bajo la vigencia de la alícuota del 2,50%, adelanto que corresponde hacer lugar a los mismos, por los fundamentos que a continuación expongo.

10. El primer párrafo del artículo 395 del Código Fiscal (t.o. 2012) establece: *“En toda transmisión de dominio a título oneroso de bienes inmuebles, incluida la transmisión de la nuda propiedad y los instrumentos por los cuales se otorgue la posesión de inmuebles, se liquidará el impuesto sobre el precio, monto o valor susceptible de apreciación dineraria asignado a la operación, la valuación fiscal o el valor inmobiliario de referencia, el que fuere mayor”* (el destacado me pertenece).

De ello resulta que, el impuesto en cuestión, debe ser liquidado teniendo en cuenta el precio, monto o valor susceptible de apreciación dineraria que asignen las partes involucradas.

Ahora bien, en el caso, no viene discutido que:

a.- el precio o monto que las partes asignaron a la operación de permuta, ascendió a una suma equivalente a treinta y un millones quinientos veinte mil pesos (\$31.520.000).

Este monto surge concretamente de la lectura de la cláusula QUINTA del boleto de permuta (ver fs. 15 del expediente digitalizado en actuación N° 16156563/2020).

Allí, se dejó aclarado que *“Para todos los efectos que correspondan, inclusive fiscales, las Partes dejan determinado el valor de la permuta prevista en este boleto en la suma de TREINTA Y UN MILLONES QUINIENTOS VEINTE MIL PESOS (\$31.520.000)”*.

Por su parte, esta suma es confirmada por las partes en ocasión de firmarse la escritura de transferencia de dominio (ver cláusula 6.4, en fs. 22 vuelta del expediente digitalizado).

b.- Tampoco las partes discuten que, sobre esa suma o monto, se debía liquidar el impuesto y,

c.- Que, en oportunidad de que firmaran el boleto de permuta, se liquidó e ingresó el impuesto de sellos por la suma total de setecientos ochenta y ocho mil pesos (\$788.000), correspondiente a una alícuota por entonces vigente del 2,5% de la base imponible, el cual fue abonado en partes iguales.

De lo anterior resulta que, bajo la vigencia de esa Ley tarifaria, a las partes se les retuvo el porcentual allí establecido, liquidado sobre el total del monto de la operación por ellos pactada, esto es, sobre treinta y un millones quinientos veinte mil pesos (\$31.520.000).

Por ello, dado que el monto de la operación asignado se mantuvo y no fue modificado por las partes, tanto en el boleto de permuta como en la escritura traslativa de dominio (ver cláusula 6.4), el porcentual ingresado se agotó bajo la vigencia de la Ley tarifaria del año 2012.

En esos términos, tiene razón la parte actora cuando sostiene que el artículo 405 del Código Fiscal (t.o. 2.012) no resultaba aplicable.

Recordemos que dicha norma estableció: *“En los casos de transferencia de inmuebles y buques se computará como pago a cuenta, el impuesto de esta ley pagado sobre los boletos de compraventa siempre que: a) en la escritura traslativa de dominio el escribano autorizante deje constancia de la forma de pago efectuada en el boleto; b) que el acto escriturario se celebre dentro de los ciento veinte días (120) corridos desde la celebración del respectivo boleto de compraventa. No será de aplicación este último requisito cuando el adquirente que haya suscripto el boleto de compraventa suscriba la escritura traslativa de dominio en el mismo carácter”*.

De ello resulta que, lo que se computa como “pago a cuenta” es el impuesto de sellos que se hubiere pagado. Pero, en el caso, no hubo pago a cuenta del impuesto sino cancelación total, liquidado sobre, reitero, el monto de la operación de permuta que las partes acordaron y que no viene discutido.

En nada modifica lo antes expuesto que del boleto de permuta conste que la parte actora abonó la suma de un millón doscientos ochenta mil pesos (\$1.280.000) *“a cuenta del precio y principio de ejecución del presente contrato”* (ver cláusula quinta). Ello, por cuanto, se reitera, ese pago a cuenta ha sido sobre el precio acordado pero, aun así, el impuesto no se liquidó sobre ello sino sobre el total del monto acordado a la permuta.

En el caso, habiendo tributado sobre la totalidad del monto asignado a la operación, no es posible entonces afirmar que hubiera un pago a cuenta “del impuesto” pendiente de saldo.

En estas condiciones, y a los efectos tributarios que aquí se discuten, esa liquidación y pago quedó agotada bajo la vigencia de la ley tarifaria del año 2012, es decir, bajo la alícuota del 2,5% del monto asignado a la operación.

10.1. En nada modifica lo antes expuesto el hecho de que el boleto de permuta en sí no se considere completo por aplicación de lo previsto en el entonces art. 1.185 del Código Civil en tanto, como anticipé, a los efectos tributarios, el impuesto se liquidó en su totalidad, de modo que el acto de escritura llevado adelante en nada modificaba la base imponible prevista en el art. 395 del Código Fiscal (t.o. 2012).

Por lo tanto, toda vez que del boleto y de la escritura resulta que el monto de la operación se mantuvo, y que en oportunidad de firmarse el boleto de permuta se le retuvo el porcentual de la alícuota por el total de la operación pactada, el artículo 405 del CF no resultaba aplicable al no existir impuesto pendiente de ser liquidado.

11. Por ello, corresponde hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte actora, revocar la sentencia apelada en cuanto fue materia de agravios, y hacer lugar a la demanda, con costas al GCBA vencido (arts. 62 y 249 del CCAyT).

Costas de esta instancia al GCBA vencido (art. 62 del CCAyT).

Lo resuelto precedentemente torna inoficioso el tratamiento del restantes planteos introducidos tanto por la parte actora, y de la apelación de honorarios interpuesta por la abogada Rafaela María Copello.

12. En cuanto a los intereses que corresponde adicionar a la suma cuya repetición se solicita, debe tenerse en cuenta que el artículo 65 del Código Fiscal (t.o. 2012) establece que *“Los importes por los que los contribuyentes o responsables soliciten reintegro o compensación de saldos a su favor y no estén comprendidos en el artículo 61 serán actualizados si así correspondiera, y devengarán el interés mensual que corresponda conforme a las prescripciones del artículo citado, a partir de la interposición del reclamo de repetición o compensación”*.

Por su parte, la Resolución N° 4151/2003 de la Secretaría de Hacienda y Finanzas prevé en su artículo 1 que *“Fíjase en cincuenta centésimos por ciento (0,50%) mensuales la tasa de interés prevista en el artículo 62 del Código Fiscal TO 2003 (Separata B.O. N° 1677), aplicable en los casos de repetición, reintegro o compensación de los saldos a favor de importes abonados por los contribuyentes”*. A su vez, en cuanto al momento desde el que deben computarse establece que *“Los intereses referidos en el artículo 1° se devengarán desde la fecha de interposición del reclamo de repetición o compensación, según corresponda, hasta la fecha de su efectiva devolución, reintegro o compensación. Estos intereses se devengarán únicamente para los reclamos interpuestos a partir del 1°/1/99”*.

En este contexto, a las sumas cuya restitución se ordena deberá adicionarse intereses del 0,5% mensual desde la fecha de interposición del reclamo de repetición.

13. Por los argumentos expuestos, en caso de compartirse este voto, propongo al acuerdo: **1)** Hacer lugar al recurso de apelación de la parte actora, revocar la sentencia de primera instancia en cuanto fue materia de agravio. **2)** Hacer lugar a la demanda y en consecuencia revocar la resolución N° 673-AGIP-2014 y ordenar al GCBA repetir a la parte actora el importe indebidamente exigido y abonado por la diferencia del impuesto de sellos con más los intereses conforme punto **12** de mi voto, en los plazos establecidos por los arts. 399 y 400 del CCAyT. **3)** Imponer las costas de primera instancia al GCBA vencido (arts. 62 y 249, CCAyT). **4)** Imponer las costas de esta instancia al GCBA vencido (art. 62 del CCAyT).

A la cuestión planteada, la jueza Fabiana H. Schafrik dijo:

1. Adhiero en lo sustancial al voto de la jueza Nieves Macchiavelli, por cuanto los argumentos expuestos en los considerandos 8 a 11 resultan suficientes a los efectos de dirimir la controversia planteada.

2. Ahora bien, no obstante el criterio de la suscripta en lo referente a los intereses, conforme los argumentos que desarrollé al votar en autos “*Vivian Hnos SACIF c/ GCBA s/ repetición (art. 457 CCAyT)*”, EXP 19190/2005-0, sentencia del 14 de mayo de 2019, y “*Marini Osvaldo Oscar c/GCBA s/Repetición (art. 457 CCAyT)*”, expte. N° 753061/0, sentencia del 03 de febrero del 2020; entre otros, en los que intervine en carácter de jueza de la Sala I de esta Cámara, en atención a la excepcional integración del Tribunal y los términos en que ha sido planteada la litis, a efectos de conformar una mayoría que pueda dictar un pronunciamiento válido, adhiero al punto 12 del voto de la jueza Nieves Macchiavelli.

Por todo lo expuesto, y en atención a la votación que antecede, el tribunal **RESUELVE:** **1)** Hacer lugar al recurso de apelación de la parte actora, revocar la sentencia de primera instancia en cuanto fue materia de agravio. **2)** Hacer lugar a la demanda y en consecuencia revocar la resolución N° 673-AGIP-2014 y ordenar al GCBA repetir a la parte actora el importe indebidamente exigido y abonado por la diferencia del impuesto de sellos con más los intereses conforme punto **12** del voto de la jueza Nieves Macchiavelli, en los plazos establecidos por los arts. 399 y 400 del

CCAyT. **3)** Imponer las costas de primera instancia al GCBA vencido (arts. 62 y 249, CCAyT). **4)** Imponer las costas de esta instancia al GCBA vencido (art. 62 del CCAyT).

Cumplase con el Registro (Res. CM 19/2019). Notifíquese electrónicamente, por Secretaría, a las partes, al MPF y oportunamente, devuélvase al juzgado de origen.



Poder Judicial
Ciudad de Buenos Aires

JUZGADO N° 19|EXP:2309/2015-0 CUIJ J-01-00002303-1/2015-0|ACT 2992021/2022

Protocolo N° 943/2022

FIRMADO DIGITALMENTE 21/10/2022 11:14



Laura Alejandra Perugini
JUEZ/A DE CAMARA
CÁMARA DE
APELACIONES EN LO
CATyRC - SALA IV



**Maria de las Nieves
Macchiavelli Agrelo**
JUEZ/A DE CAMARA
CÁMARA DE
APELACIONES EN LO
CATyRC - SALA IV



Fabiana Haydee Schafrik
JUEZ/A DE CAMARA
CÁMARA DE
APELACIONES EN LO
CATyRC - SALA I