



## GOBIERNO DE LA CIUDAD DE BUENOS AIRES

2014, Año de las letras argentinas

### Informe

Número:

Buenos Aires,

Referencia: C. EE N° 6.412.558/2014 - s/ Consulta, Impuesto de Sellos.

---

#### SEÑOR DIRECTOR GENERAL DIRECCIÓN GENERAL DE ANÁLISIS FISCAL.

1. Vienen las presentes actuaciones a este Departamento con motivo de la consulta efectuada por el Departamento de Sellos mediante el informe N° IF 2014-06431364-DGR.

2. En este sentido, y de acuerdo al informe precitado, se solicita a este Departamento opinión acerca: (i) del alcance de la exención contenida en el artículo 440 inc. 1 del Código Fiscal T.O. 2013 (actual artículo 460 inc. 1 del Código Fiscal T.O. 2014), en relación a los distintos supuestos puntualizados en el referido informe; (ii) de la operatividad de la franquicia liberatoria plasmada en el artículo 440 inc. 1 del Código Fiscal T.O. 2013; y (iii) del alcance que debe imprimirse a los “contratos de compraventa” a la luz de la exención previamente referida.

3. En primer lugar, respecto de las normas que refieren a la verificación y requisitos del hecho imponible del gravamen de marras, corresponde en mérito de brevedad remitir a las disposiciones contenidas en los artículos 408 y subsiguientes del Código Fiscal T.O. 2014.

4. Ahora bien, a efectos de adentrarse en el análisis del primer supuesto sometido a consulta, se hace necesario recordar que el artículo 460 inc. 1 del Código Fiscal T.O. 2014 reza: “*Están exentos: 1. Las transferencias de dominio y los contratos de compraventa, que tengan por objeto una vivienda única, familiar y de ocupación permanente y que constituyan la única propiedad en cabeza de cada uno de los adquirentes, extremo este último que también se hará constar en el instrumento respectivo con carácter de declaración jurada del interesado; siempre que la valuación fiscal, el valor de la operación o el valor inmobiliario de referencia, el que resulte mayor, no supere el monto que fije la Ley Tarifaria, debiendo en caso de discrepancia tributar sobre el que fuera mayor. Las operaciones y actos que excedan el monto fijado en la Ley Tarifaria, tributarán sobre el excedente*”; A su vez, debe señalarse que el artículo 457 del Código Fiscal T.O. 2014 establece: “*Si alguno de los intervinientes estuviere exento del pago de este gravamen, por disposición de este Código o leyes especiales, la obligación fiscal se considerará en este caso divisible y la exención se limitará a la cuota que le corresponda a la persona exenta*”.

5. Sentado cuanto antecede, corresponde proceder a considerar cada uno de los supuestos planteados por el Departamento de Sellos, a la luz de la normativa precitada:

**Caso 1:** “*único comprador que interviene en el acto, que cumpliría con los requisitos de la exención, y que adquiriría un porcentaje de dominio para completar su propiedad sobre el bien*”

En el presente caso, conforme las disposiciones legales previamente referidas, el comprador bajo las circunstancias expuestas, se encontraría exento del Impuesto de Sellos, en la medida en que la valuación fiscal, el valor de la operación o el valor inmobiliario de referencia correspondiente al porcentaje de dominio adquirido, no supere el monto establecido en el art. 114 la Ley N° 4807 (B.O.C.B.A. N° 4306, Ley Tarifaria para el año 2014) en forma proporcional al referido porcentaje, debiendo eventualmente abonar sobre el excedente en el caso de superarlo.

**Caso 2:** *“único comprador que interviene en el acto, que cumpliría con los requisitos de la exención, y que adquiriría un porcentaje de dominio inferior a su totalidad (menos del 100%)”*

En el presente caso, conforme las disposiciones legales previamente referidas, el comprador bajo las circunstancias expuestas, se encontraría exento del Impuesto de Sellos, en la medida en que la valuación fiscal, el valor de la operación o el valor inmobiliario de referencia correspondiente al porcentaje de dominio adquirido, no supere el monto establecido en el art. 114 la Ley N° 4807 (B.O.C.B.A. N° 4306, Ley Tarifaria para el año 2014) en forma proporcional al referido porcentaje, debiendo eventualmente abonar sobre el excedente en el caso de superarlo.

**Caso 3:** *dos compradores intervinientes en un mismo acto, cumpliendo sólo uno de ellos con los requisitos de la exención, que adquirirían entre ambos la totalidad del dominio del bien (por ej. 50% y 50%, 60% y 40%, 20% y 80%, etc.)*

En el presente caso, conforme las disposiciones legales previamente referidas, el comprador que cumpla con los recaudos necesarios para gozar de la exención, bajo las circunstancias expuestas se encontraría exento del Impuesto de Sellos, en la medida del porcentaje de dominio que le corresponda; debiendo considerarse en forma proporcional que la valuación fiscal, el valor de la operación o el valor inmobiliario de referencia correspondiente al porcentaje de dominio adquirido, no supere el monto establecido en el art. 114 la Ley N° 4807 (B.O.C.B.A. N° 4306, Ley Tarifaria para el año 2014), debiendo eventualmente abonar sobre el excedente en el caso de superarlo.

**Caso 4:** *dos compradores intervinientes en un mismo acto, cumpliendo ambos con los requisitos de la exención, que adquirirían entre ambos la totalidad del dominio del bien (por ej. 50% y 50%, 60% y 40%, 20% y 80%, etc.)*

En el presente caso, conforme las disposiciones legales previamente referidas, al cumplir los adquirentes con los recaudos necesarios para gozar de la exención, bajo las circunstancias expuestas se encontrarían exentos del Impuesto de Sellos, en la medida del porcentaje que a cada uno le corresponda; debiendo considerarse que en forma proporcional la valuación fiscal, el valor de la operación o el valor inmobiliario de referencia correspondiente al porcentaje adquirido individualmente, no supere el monto establecido en el art. 114 la Ley N° 4807 (B.O.C.B.A. N° 4306, Ley Tarifaria para el año 2014), y en caso de ser este último superado, cada adquirente deberá abonar sobre el excedente.

**Caso 5:** *dos compradores intervinientes en un mismo acto, cumpliendo sólo uno de ellos con los requisitos de la exención, que adquirirían un porcentaje inferior a la totalidad de la propiedad del bien (por ej. 45% y 45%, 20% y 30%, 50% y 30%, etc.)*

En el presente caso, conforme las disposiciones legales previamente referidas, el adquirente bajo las circunstancias expuestas, se encontraría exento del Impuesto de Sellos, en la medida del porcentaje que le corresponda, debiendo considerarse que la valuación fiscal, el valor de la operación o el valor inmobiliario de referencia correspondiente al porcentaje adquirido individualmente, no supere en forma proporcional el monto establecido en el art. 114 la Ley N° 4807 (B.O.C.B.A. N° 4306, Ley Tarifaria para el año 2014), y en caso de ser este último superado se deberá abonar sobre el excedente.

**Caso 6:** *dos compradores intervinientes en un mismo acto, cumpliendo ambos con los requisitos de la exención, que adquirirían un porcentaje inferior a la totalidad de la propiedad del bien (por ej. 45% y*

45%, 20% y 30%, 50% y 30%, etc.)

En el presente caso, conforme las disposiciones legales previamente referidas, al cumplir los adquirentes con los recaudos necesarios para gozar de la exención, bajo las circunstancias expuestas se encontrarían exentos del Impuesto de Sellos, en la medida del porcentaje que a cada uno le corresponda; debiendo considerarse que la valuación fiscal, el valor de la operación o el valor inmobiliario de referencia correspondiente al porcentaje adquirido individualmente, no supere en forma proporcional el monto establecido en el art. 114 la Ley N° 4807 (B.O.C.B.A. N° 4306, Ley Tarifaria para el año 2014), y en caso de ser este último superado, cada adquirente deberá abonar sobre el excedente.

En otro orden de ideas, conforme lo requerido, cabe referirse a los supuestos que giran en torno a la aplicación de la exención contenida en el ya citado art. 460 inc. 1 del Código Fiscal T.O. 2014 frente a la sociedad conyugal.

Sobre el particular, cabe destacar el carácter autónomo que el régimen fiscal presenta en principio, respecto del ordenamiento civil. En este punto, la doctrina ha afirmado que: *“La posibilidad de que el legislador le adjudique a las instituciones del derecho civil tradicional un contenido propio, adaptado a su fin, ha sido materia que ilustró encendidas polémicas durante la primera mitad del siglo xx. En la actualidad es aceptada normalmente, por la teoría tributaria, esta autonomía calificadora de la fuente, que se edifica sobre el eje doctrinal representado por Trotabas, Vanoni y Sáinz de Bujanda”* (García Belsunce, Horacio A., Tratado de Tributación - Tomo I., Editorial Astrea, Buenos Aires, 2009, pág. 463), razón por la cual, *“...la autonomía calificadora de la fuente se dirige al legislador y lo faculta para construir jurídicamente el hecho imponible, sin sujeciones a los conceptos del derecho privado”* (García Belsunce, Horacio A., Tratado de Tributación - Tomo I., Editorial Astrea, Buenos Aires, 2009, pág. 465, el destacado es propio).

Consecuentemente, remitiéndonos al régimen patrimonial del matrimonio, es dable afirmar que *“...la comunidad no es una entidad distinta de los cónyuges, sino simplemente un condominio de caracteres peculiares. Se explica así que no haya deudas de la sociedad, sino de los cónyuges en particular...”* (Borda, Guillermo – Manual de Derecho de Familia, Ed. Perrot, Buenos Aires, 1993, pág. 196); resultando en consecuencia el carácter “ganancial” y “propio” de los bienes relevante a los efectos de la disolución de la sociedad conyugal, y no en lo que hace a la titularidad de los mismos. En consecuencia, puede colegirse que el Código Fiscal a efectos de disponer la gravabilidad respecto del Impuesto de Sellos, no distingue atendiendo al carácter “ganancial” o “propio” de los bienes, sino a su titularidad al contemplar que debe tratarse de *“...la única propiedad en cabeza de cada uno de los adquirentes”* (conf. art. 460 inc. 1 del Código Fiscal T.O. 2014).

A la luz de lo expuesto, corresponde el análisis de los casos sometidos a consulta:

**Caso I:** *“único comprador, que cumpliría con los requisitos de la exención, interviene en el acto sin titularidad dominial de inmuebles en esta Ciudad en matrimonio cuyo cónyuge tiene una propiedad en dicha jurisdicción con carácter de “propio”.*

En el presente caso, conforme las disposiciones legales previamente referidas, el cónyuge adquirente que cumpla con los recaudos necesarios para gozar de la exención, bajo las circunstancias expuestas se encontraría exento del Impuesto de Sellos, en la medida en que la valuación fiscal, el valor de la operación o el valor inmobiliario de referencia correspondiente al dominio adquirido, no supere el monto establecido en el art. 114 la Ley N° 4807 (B.O.C.B.A. N° 4306, Ley Tarifaria para el año 2014), mientras que en caso de ser este último superado, deberá abonar el gravamen correspondiente sobre el excedente; no resultando trascendente a los efectos de la gravabilidad el hecho de que el cónyuge del adquirente posea un bien inmueble de carácter “propio” en esta jurisdicción.

**Caso II:** *“único comprador, que cumpliría con los requisitos de la exención, interviene en el acto sin titularidad dominial de inmuebles en esta Ciudad en matrimonio cuyo cónyuge tiene una propiedad en dicha jurisdicción con carácter de “propio”.*

*dicha jurisdicción con carácter de “ganancial”.*

En el presente supuesto, y tal como fuera mencionado en el caso precedente el cónyuge adquirente que cumpla con los recaudos necesarios para gozar de la exención, bajo las circunstancias expuestas se encontraría exento del Impuesto de Sellos, en la medida en que la valuación fiscal, el valor de la operación o el valor inmobiliario de referencia correspondiente al dominio adquirido, no supere el monto establecido en el art. 114 la Ley N° 4807 (B.O.C.B.A. N° 4306, Ley Tarifaria para el año 2014), mientras que en caso de ser este último superado, deberá abonar el gravamen correspondiente sobre el excedente; no resultando trascendente a los efectos de la gravabilidad el hecho de que el cónyuge del adquirente posea un bien inmueble de carácter “ganancial” en esta jurisdicción.

**Caso III:** *“Ambos cónyuges que son intervinientes en el acto y uno de ellos es titular de un inmueble en esta Ciudad con carácter de “ganancial”, mientras que aquel que no es titular del inmueble cumpliría con los requisitos de la exención”.*

En el presente caso, conforme las disposiciones legales previamente referidas y bajo las circunstancias expuestas, al tratarse de dos adquirentes, como fuera expuesto en párrafos precedentes, el carácter ganancial o propio de los bienes no incide en la aplicación de la franquicia liberatoria en análisis.

Consecuentemente, el adquirente que cumpla con los extremos apuntados en el art. 460 inc. 1 del Código Fiscal T.O. 2014, se encontraría exento del Impuesto de Sellos, en la medida en la valuación fiscal, el valor de la operación o el valor inmobiliario de referencia de la porción adquirida por dicho cónyuge, no supere en forma proporcional el monto que fije la Ley Tarifaria, debiendo abonar sobre el excedente en el caso de superarlo.

A su vez, en lo que hace al ingreso del impuesto resultante, resultará de aplicación el contenido normativo del art. 457 del Código Fiscal T.O. 2014.

**Caso IV:** *“Ambos cónyuges que son intervinientes en el acto y uno de ellos tiene un inmueble en esta Ciudad con carácter de “propio”, mientras que aquel que no es titular del inmueble cumpliría con los requisitos de la exención”.*

Como fuera sostenido en caso III, al tratarse de dos adquirentes, el carácter ganancial o propio de los bienes no incidirá en la aplicación de la franquicia liberatoria en análisis.

Consecuentemente, el adquirente que cumpla con los extremos apuntados en el art. 460 inc. 1 del Código Fiscal T.O. 2014, se encontraría exento del Impuesto de Sellos, en la medida en la valuación fiscal, el valor de la operación o el valor inmobiliario de referencia de la porción adquirida por dicho cónyuge, no supere en forma proporcional el monto que fije la Ley Tarifaria, debiendo abonar sobre el excedente en el caso de superarlo.

A su vez, en lo que hace al ingreso del impuesto resultante, resultará de aplicación el contenido normativo del art. 457 del Código Fiscal T.O. 2014.

6. En otro orden de ideas, el Departamento de Sellos solicita que esta Dirección General se expida acerca de la operatividad del monto a que se hace referencia en la franquicia liberatoria del art. 460 inc. 1 del Código Fiscal T.O. 2014, frente a los supuestos contemplados por el artículo 410 del Código Fiscal T.O. 2013 (actual artículo 430 del Código Fiscal T.O. 2014).

Al respecto, debe recordarse que el artículo 410 del Código Fiscal T.O. 2013 (actual artículo 430 del Código Fiscal T.O. 2014) reza: *“En el caso que la transferencia de inmuebles o bienes muebles registrables sea consecuencia de una donación, partición de herencia o división de condominio o liquidación de la sociedad conyugal, la base imponible estará constituida por el monto de la contraprestación pactada y siempre que esté constituida por una suma cierta y determinada. De no existir contraprestación de dichas características el acto no estará alcanzado por el impuesto”.*

Sobre el tema, corresponde en primer lugar señalar que la doctrina tiene dicho que *“Los actos señalados en el texto del artículo, en tanto no prevean una contraprestación por una suma cierta y determinada, están*

*fuera del objeto del gravamen (particiones de herencia y donaciones) o exentos (divisiones de condominio, de conformidad con el art. 407, inc. 38 del Código Fiscal). Esto constituye una derivación lógica del principio general del tributo, según el cual, sólo resultan alcanzados los actos a título oneroso” (Fonrouge C.; Narrine S. – “Impuesto de Sellos”, Ed. La Ley, Buenos Aires, 2010, p. 156).*

En consecuencia, vale decir que en aquellos casos en que concurra la aplicación de los artículos 430 y 460 inc. 1 del Código Fiscal T.O. 2014, el monto de la exención considerada en este último se verá reducido en una proporción equivalente al valor asignado a la porción del acto efectuado a título gratuito. De esta forma, se liquidará el impuesto sobre la porción onerosa del acto, que exceda el monto de la liberalidad aplicable conforme a lo expuesto en el presente párrafo.

7. En otro orden de ideas, en la consulta de marras se solicita que este Departamento se expida acerca del alcance que se debe imprimir al concepto de “contratos de compraventa” a la luz del artículo que el artículo 440 inc. 1 del Código Fiscal T.O. 2013 (actual artículo 460 inc. 1 del Código Fiscal T.O. 2014)

En este sentido, en relación a los denominados **“contratos de compraventa”** mencionados en el art. 460 inc. 1 del Código Fiscal T.O. 2014, la Doctrina señala que *“Forman parte de esta primera exención, las transferencias de dominio en términos generales y los contratos de compraventa habiéndose abandonado definitivamente la sola expresión limitativa de ‘escrituras públicas de compraventa’. Ello así, se entiende al acto de la transferencia de dominio de inmuebles como el género del realizado por escritura pública de compraventa, que no es más que el contrato por excelencia instrumentado para la adquisición del derecho de dominio. De esta forma, se abarca un universo mucho más amplio de actos, tales como las permutas, transferencias efectuadas en subastas públicas, etc.”* (Fonrouge C.; Narrine S. – “Impuesto de Sellos”, Ed. La Ley, Buenos Aires, 2010, p.290).

Ahora bien, atendiendo al criterio amplio que adoptó la política legislativa en la redacción del ya citado artículo 460 inc. 1, correspondería considerar incluidos a los “boletos de compraventa” dentro de la genero de “contratos de compraventa”. Sobre dichos institutos la Doctrina tiene dicho que *“...Si dos personas se obligaran a celebrar un contrato de compraventa, estaríamos en presencia de dicha “promesa-contrato”, pero del boleto no surge la obligación de realizar un contrato sino la de transferir la propiedad y pagar el precio. En el boleto no manifiesta el vendedor que “venderá”, sino que “vende”, y lo mismo podemos decir con referencia a la obligación del comprador.”, asimismo “...no deben distinguirse un antecontrato y un contrato definitivo, sino dos etapas de un solo contrato. En el boleto hay objeto, declaración de voluntad, causa, precio, consentimiento, es decir, todo lo necesario para que la compraventa como contrato quede concluida. Cuando se otorga luego el acto notarial, no es porque las partes quieren volver a contratar, es en virtud del inc. 1º del art. 1184. La compraventa como contrato no necesita la escritura pública, pero la transmisión del dominio no puede realizarse sin aquélla”.*

7. Es decir, que traído lo dicho anteriormente al caso concreto de los “Boletos de Compraventa”, ya sea que éstos otorguen o no la posesión, la exención en estudio será plenamente aplicable en la medida que se cumplan todos los requisitos exigidos al efecto en la normativa aplicable.

Por su parte, en lo que hace a la **“cesión de los boletos de compraventa”**, corresponde destacarse que mediante la Resolución N° 285/2009 de esta Administración plasmó el criterio interpretativo aplicable al caso previsto por el artículo precitado, al indicar que *“La cesión por parte del comprador, del boleto de compraventa de un inmueble, beneficiado por la exención dispuesta en el artículo 385, apartado 1 [(actual artículo 460 inc. 1 del Código Fiscal T.O. 2014)], sin haber mediado la posesión ó de haberla obtenido no haya cumplido con el destino declarado, con antelación a la celebración de la escritura traslativa de dominio respectiva, importará respecto a dicho documento la pérdida del beneficio previsto en el mencionado apartado y obligará a los cedentes y cesionarios en forma solidaria al pago del gravamen con más los accesorios correspondientes”* (Artículo 5º).

A su turno, resulta menester expedirse respecto del alcance de la exención contenida en el art. 460 inc. 1 del Código Fiscal T.O. 2014 frente a los instrumentos por los cuales se otorga la posesión de inmuebles, en el

marco de las denominadas “**Actas de Posesión**”. Sobre el particular, cabe mencionar que aquellas que son celebradas a efectos de entregar la posesión en el marco de una operación de compraventa, no constituyen una nueva manifestación de riqueza de las partes intervinientes. Consecuentemente, en tanto y en cuanto los instrumentos aludidos guarden relación de interdependencia entre si en los términos del art. 422 del Código Fiscal T.O. 2014, dejándose expresa constancia en el cuerpo de los mismos del destino del inmueble conforme lo establece el artículo 460 inc. 1 del plexo normativo referido, estarán en condiciones de gozar de la exención prevista en la norma citada en último término.

8. Como corolario de lo dicho anteriormente, debe destacarse que el presente informe se realiza sobre casos planteados de modo abstracto, dejándose expresa constancia que para su aplicación en casos concreto, deberá efectuarse el análisis pertinente.

9. Habiendo tomado la intervención solicitada, y con las consideraciones vertidas precedentemente, se elevan las presentes para su consideración, estimando procedente su posterior remisión a la Dirección General de Rentas, a los efectos que estime corresponder.

HFT  
MS