

Tratamiento impositivo de la cesión de derechos*

Por **Nelly A. Taiana de Brandi**

1) La cesión de derechos, en especial de boleto de compra y venta, en la Ley de Sellos de la Provincia de Buenos Aires

El Código Fiscal t. o. 1990 regula, en el Título IV del Libro segundo, parte especial, el **Impuesto de Sellos**.

En el artículo 231 prevé la sujeción al gravamen de los **boletos de compra y venta**, a los que la Ley Impositiva 2004 grava en el art. 24 B 1 con la alícuota del 10 %.

Como “todo objeto incorporal, todo derecho [...] que se encuentra en el comercio...” –art. 1444 del Código Civil–, el derecho personal o creditorio que emana del boleto de compra y venta puede ser cedido. Esta posibilidad está prevista en el art. 232¹ del Código Fiscal. La cesión se encuentra sujeta a impuesto si el acto es oneroso ya que, de no serlo, aquella estaría fuera del ámbito de aplicación del gravamen, que no grava los actos a título gratuito.

Aquí debemos hacer un alto para aclarar que está sujeta a impuesto y com-

*Especial para *Revista del Notariado*.

(1) **Artículo 232:** “En las cesiones de acciones y derechos y transacciones referentes a inmuebles el Impuesto pertinente se liquidará sobre el veinte por ciento (20%) de la valuación fiscal o sobre el precio convenido cuando éste fuera mayor al referido veinte por ciento (20%).”

En el caso de cesión de acciones y derechos hereditarios referentes a inmuebles, se aplicará el mismo sistema establecido en el párrafo anterior, y al consolidarse el dominio, deberá integrarse la diferencia del Impuesto que corresponda a toda transmisión de dominio a título oneroso, considerándose al momento de la cesión...”

prendida en el art. 232, no sólo la cesión del boleto de compra y venta, sino cualquier cesión de todo derecho cesible realizada por un precio.

Así lo prevé el art. 232 del Código Fiscal cuando dispone: “En las cesiones de acciones y derechos y transacciones referentes a inmuebles el impuesto pertinente se liquidará [...] En el caso de cesión de derechos y acciones hereditarios referentes a inmuebles, se aplicará el mismo sistema establecido en el párrafo anterior”.

Clarificado el hecho imponible sujeto a impuesto, debemos hacer dos observaciones respecto a la normativa transcrita: a) es posible que la cesión de derechos hereditarios se formalice respecto de inmueble determinado, supuesto en el que habría un compromiso de partición si concurrieran todos los declarados herederos o que dependería para su eficacia de que el bien resultara adjudicado al cedente en la partición pendiente de concreción, si no concudiesen al acto todos los declarados herederos, y b) hay transacción entre dos o más contratantes cuando “haciéndose concesiones recíprocas” –insisto en que debe tratarse de acto oneroso– “se extinguen obligaciones litigiosas o dudosas”, según la tipifica el art. 832 del Código Civil.

En estos supuestos “... el impuesto pertinente se liquidará sobre el 20% de la valuación fiscal o sobre el precio convenido cuando éste fuera mayor al referido 20%”. Sobre ese hecho imponible, la Ley Impositiva 2004 prevé el impuesto calculado a una alícuota del 10%.

Va de suyo que la doble posibilidad que fija el art. 232 del Código Fiscal t. o. no resultará aplicable a la cesión de los boletos de compra y venta, ya que es poco razonable imaginar la existencia de una venta concertada por un precio menor al 20% del avalúo fiscal del bien.

En cambio, es muy probable que la alternativa resulte de aplicación en la cesión de derechos emergentes de transacciones o de derechos hereditarios sobre inmueble determinado, en la que la onerosidad, la contraprestación dineraria puede llegar a ser simbólica.

Téngase presente, además, que de existir cesión de derechos hereditarios sobre inmuebles, a título oneroso, corresponde el pago de la diferencia del impuesto por la trasmisión del dominio a título oneroso, calculado por el acto celebrado entre cedente y cesionario, a la tasa del 40%, previa deducción del pago a cuenta, al momento de la consolidación del dominio ya sea porque 1) se inscriba la Declaratoria de Herederos con más la cesión o 2) se inscriba una transferencia de dominio por tracto abreviado.

II) La cesión de boletos de compra y venta de inmuebles a título oneroso y los Impuestos a las Ganancias y a la transferencia de personas físicas y sucesiones indivisas

Tanto los arts. 1º y 2º, inc. 2 de la Resolución General 3026/89², el art. 12,

(2) Operaciones sujetas a retención y/o percepción. Artículo 1: “Las operaciones que tengan por objeto la transmisión a título oneroso [...] del dominio de bienes inmuebles ubicados en el país o las cesiones de sus respectivos boletos de compraventa...”.

inc. a de la ley 23905/91³ y los art. 2 y 12, inc. 3 y 5 de la Resolución 3319/91⁴ prevén en cada cesión de boleto de compra y venta de inmueble a título oneroso el carácter de retentor del impuesto en cabeza del cesionario si el acto no se celebra en escritura pública, pero el pago del impuesto sólo procede si hay entrega de posesión. Nace el gravamen si concurren los dos extremos: boleto con precio o documento equivalente (la cesión en este caso) y posesión.

Si la entrega de esta última, la tradición, se aplazara al momento de la escritura, recién al otorgarse ésta, se verificará el hecho imponible. En consecuencia, el notario retendrá y depositará: a) el impuesto a la transmisión del dominio calculado sobre el precio de la venta, y b) el impuesto sobre el precio de la cesión.

Debe tenerse presente que en el supuesto de que haya más de una cesión, ello es irrelevante para el notario, quien se limitará a la retención indicada. Respecto de las cesiones, deberá acreditar el pago o retener el gravamen por la última de ellas y no responderá por el tributo que hayan debido oblar las cesiones intermedias. De estas últimas cesiones, bastará que deje constancia de la omisión del pago del impuesto en la escritura.

Es muy importante recordar que si, respecto de la cesión, el hecho imponible se ha producido con anterioridad a la escritura, el notario sólo deberá retener el importe correspondiente y no intereses ni actualizaciones. **El notario es agente de retención de impuestos, no de sus acrecidos.**

Sujetos obligados a actuar como agentes de retención o percepción. Artículo 2º, inc. 2: “A los fines del presente régimen, se encuentran obligados a actuar como agentes de retención: [...] 2 Los cesionarios de boletos de compraventa o documento equivalente [...] en los casos de operaciones realizadas sin intervención de escribanos”.

(3) Artículo 12, inc. a): “El impuesto es adeudado desde el momento en que perfecciona la transferencia gravada, que se considerará configurada cuando se produzca el primero de los siguientes hechos: a) Cuando suscripto el respectivo boleto de compraventa o documento equivalente, se otorgue posesión...”.

(4) Artículo 2, inc. 3): “A los fines del presente régimen, se encuentran obligados a actuar como agentes de retención: 3) [...] los cesionarios de boletos de compraventa o documento equivalente...”.

Artículo 12, inc. 5): “El escribano interviniente no deberá actuar como agente de retención en los casos que se indican a continuación: 5) Cuando hubieran actuado como agentes de retención los sujetos a que se refieren los puntos 2 y 3 del artículo 2º de conformidad con el régimen de esta resolución general. A dichos efectos los enajenantes quedan obligados a entregar al escribano copia autenticada del comprobante que acredite –con relación a la operación a escriturar– la retención practicada y el ingreso del importe retenido. De haberse realizado cesiones intermedias hasta el momento de la escrituración, el obligado a cumplir el requisito señalado en el párrafo anterior será el cesionario interviniente en última instancia. En este supuesto, cuando los cesionarios intermedios no demostraren haber actuado como agentes de retención, el escribano interviniente deberá dejar constancia de la omisión en el texto de la respectiva escritura”.