



REFORMAS AL CÓDIGO FISCAL Y AL IMPUESTO DE SELLOS PARA EL AÑO 2010

PANELISTA INVITADO: DR. EMIR PALLAVICINI

20 DE ENERO DE 2010

Nota del editor

Los contenidos transcritos a continuación tienen como fuente los encuentros de capacitación (conferencias, talleres) que periódicamente se realizan en este Colegio en el marco del ciclo organizado por la Comisión de Capacitación y Extensión Profesional. El contenido de los mismos se encuentra disponible a partir de ahora en formato de publicación, a fin de ofrecer una herramienta para la actualización permanente que exige la práctica profesional.

Las opiniones que se vierten en estos encuentros expresan la posición personal de los especialistas convocados. No son necesariamente las opiniones oficiales del Colegio.

Presentación

Esc. Carlos M. D'Alessio

No hace falta presentar al doctor Emir Pallavicini, muy conocido por todos nosotros en virtud de su larga trayectoria de trabajo. Sí es necesario agradecerle una vez más su generosidad, porque siempre está muy bien dispuesto a colaborar con nosotros para aclarar muchos temas y resolver nuestras dudas.

Hay una preocupación que surgió ante la sanción del **Código Fiscal**, artículo 80, que refiere al **certificado de empadronamiento**. Esto trajo algunas dudas respecto de cómo va a ser resuelto e implementado. La Comisión de Enlace con la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos ya planteó el tema. En el día de ayer tuvimos la ratificación de las autoridades de la AGIP, referida a que el certificado de empadronamiento no va a ser implementado hasta tanto no esté reglamentada su emisión. Es decir, esto no va a obstaculizar, al menos por ahora, el otorgamiento de las escrituras. Nuestro Colegio hizo una presentación formal antes de ayer, y ayer mismo estaban elaborando la respuesta, por lo que creo que en un breve plazo tendremos una confirmación por escrito.

Dr. Emir Pallavicini:

Buenos días. Vamos a trabajar sobre las **reformas del Impuesto de Sellos para el año 2010**. A diferencia de la Provincia de Buenos Aires, que tiene una ley impositiva que comprende las modificaciones al Código y también los elementos cuantificantes para poder determinar los tributos, **en la Ciudad de Buenos Aires se dictan dos leyes distintas**. Una es la **ley 3393**, que es la que introduce **modificaciones al Código Fiscal**. Es importante subrayar que la modificación alcanza a todo Código Fiscal, y no solamente al impuesto de sellos; también se han hecho ajustes en cuanto a algunas denominaciones de organismos. La otra es la **Ley Tarifaria 3394**, de cuya aplicación resultan las alícuotas, los montos fijos y todos los elementos que nos permiten determinar cuál es el impuesto que tenemos que ingresar.

Estas modificaciones fueron publicadas en el Boletín Oficial en diferentes días. La ley tarifaria lleva un anexo muy importante, que es el que contiene todos estos elementos que

mencionaba, y se publicó el 5 de enero de 2010. La ley 3393, que en sus primeros artículos reza que tiene vigencia a partir del 1º de enero, se publicó el día 7 de enero. Esto significa que hay dos tipos de tributos que nos interesa analizar.

Un tipo es el de los **impuestos de carácter instantáneo**, como el impuesto de sellos. El otro tipo es el de los **impuestos de ejercicio**, como el impuesto a los ingresos brutos. La diferencia fundamental radica en que, en los impuestos de carácter instantáneo, se genera el hecho imponible y nace la obligación tributaria de manera inmediata, sin tener que respetar ni tiempos ni ejercicios ni plazos –excepto los plazos administrativos que otorga el Organismo para hacer efectivo el pago del impuesto-. Por otra parte, los impuestos de ejercicio acumulan un conjunto de hechos imponibles que se van generando durante el ejercicio, que puede ser mensual, anual, etcétera, según lo indique la ley. Recién cuando termina el período fiscal o de ejercicio se determina y se rinde el tributo.

En el caso de los tributos instantáneos, mientras no se tenga conocimiento de la ley, no se puede aplicar. Pero estas dos leyes – la Ley Impositiva N° 3393 y la Ley Tarifaria 3394- están tan íntimamente interrelacionadas, que, si no manejamos las dos leyes, no podemos aplicar el tributo porque una ley nos modifica algunos artículos del Código, mientras que la otra ley nos brinda las alícuotas correspondientes, sin las cuales no podemos determinar el impuesto. Por lo tanto, no pueden haber entrado en vigencia antes del 7 de enero de 2010. Por nota dirigida al Colegio de Escribanos por el Organismo, se ha entendido que la vigencia de la nueva normativa **rige a partir del día 8 de enero de 2010**, inclusive. Secularmente, conviene hacer lo que dice el organismo, para evitar litigios.

Respecto de las alícuotas, la general –que algunos creyeron que se modificaba- no se modifica ni tiene cambios de ningún tipo, por lo que sigue siendo del **0,8%**. La transferencia de dominio o posesión de inmuebles y buques sigue siendo del **2,5%**.

Las operaciones monetarias, en cambio, sí tienen modificaciones. Si antes eran del 0,8%, ahora es del **1%**. Recordemos que las operaciones monetarias son aquellas que se desarrollan con las entidades financieras regidas por la ley 21.526. Por ejemplo, la utilización de un descubierto en una cuenta corriente, en las que se puede tener un descubierto de 20 mil pesos; supongamos que se deposita un cheque de 10 mil y el descubierto resulta entonces de 10 mil; luego, se retiran 5 mil pesos y el descubierto resulta entonces en 15 mil.

Se trata de una operación matemática llamada *numerales*, enunciada en la misma ley que establece por ese mecanismo cuáles son los tiempos de cada uno de esos saldos. La instrumentalidad de este tipo de hechos imponible está dada por la contabilización que se realiza en los bancos. Esto no debe confundirse con los *mutuos*, que son otra cosa.

No se confunde con el mutuo?

Dr. Emir Pallavicini:

No, por eso di el ejemplo de un saldo en descubierto. Porque el saldo en descubierto que se utiliza genera intereses, pero no está instrumentado. Se instrumenta de esa manera y la ley lo trata de manera especial, en virtud de que el impuesto de sellos es un impuesto intrumental, es decir, grava el instrumento. Y lo que ocurre con el saldo en descubierto es que entra y sale dinero, resultando distintos saldos, pero no hay ningún instrumento mediante el que eso se inscriba.

Lo que pensábamos con algunos colegas es que en el caso típico de un mutuo con garantía hipotecaria, si se trata de una entidad financiera, pagaría el 1%; si es entre particulares, el 0,8%. Pero lo que usted dice es que el mutuo con garantía hipotecaria, sean quienes fueren las partes, paga siempre el 0,8%.

Dr. Emir Pallavicini:

Sí, claro. Porque si hablamos de mutuo, no hablamos de entidades financieras en forma exclusiva. Y cuando hablamos de entidades financieras y hablamos de entrega y percepciones de dinero, es algo muy distinto. Un mutuo lo pueden hacer dos particulares y está gravado. En cambio, lo otro implica únicamente a las entidades financieras.

¿Pero el mutuo con garantía hipotecaria, con entidad financiera...?

Dr. Emir Pallavicini:

No tiene nada que ver con operaciones monetarias.

¿Y una hipoteca que garantiza un descubierto en cuenta corriente?

Dr. Emir Pallavicini:

Eso es otra cosa. Si hay un contrato de apertura de cuenta corriente y una hipoteca en garantía, lo que está gravado es lo principal y no lo accesorio. La garantía, por lo tanto, no está gravada y corresponde aplicar el 0,8% sobre el valor del mutuo. El contrato de apertura de cuenta corriente es estático. Lo que grava la operación monetaria es lo dinámico, el movimiento de dinero que queda contabilizado en el banco, y no consignado en un instrumento al efecto.

Los contratos de *leasing* permanecen sin modificaciones. Respecto de los contratos de locación, hay que hacer una aclaración: el año pasado había una mala redacción del artículo que se refería a inmuebles situados dentro y fuera de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Esto trajo como consecuencia una pésima interpretación por parte del organismo que gravó los contratos de locación sobre inmuebles situados en la Ciudad de Buenos Aires con el 0,8%. Es claro que si se refería a inmuebles situados dentro y fuera de la ciudad y establecía un sistema de ponderación de las retribuciones por alquileres, para la Ciudad y para la otra jurisdicción, evidentemente se estaba refiriendo a la Ciudad. En mi modesta opinión, no quedaba duda de que los inmuebles situados en la Ciudad de Buenos Aires deberían haber estado gravados con el 0,5%.

Este artículo 363 fue corregido, y se refiere a “esta u otra jurisdicción”, viene a resolver el problema. **De manera tal que los contratos de locación de inmuebles, situados totalmente en la ciudad, van a abonar el 0,5%, y ya no el 0,8%.**

Los contratos de la ley 20.160, que se refieren a la transferencia de jugadores de fútbol, tampoco tuvieron modificaciones. **La transferencia de automotores usados, que anteriormente estaba totalmente exenta, ahora está gravada en el 1,5%.**

¿Qué fecha se toma para el hecho imponible? ¿La firma del contrato o la presentación en el registro?

Dr. Emir Pallavicini:

La fecha es la del instrumento, porque el hecho imponible se genera con el perfeccionamiento del mismo.

Si tenemos un 08 firmado por el vendedor, hasta que no lo firme el comprador no se puede computar para pagar el impuesto de sellos?

Dr. Emir Pallavicini

Efectivamente, porque con el nuevo impuesto de sellos, que antes se basaba en el complejo instrumental, ahora es necesario que el contrato quede perfeccionado. Y para estar perfeccionado tiene que tener las dos firmas. Por lo que si esto ocurre dentro de los 15 días corridos, para que usted actúe y certifique, no es necesario que esté sellado.

Volviendo al contrato de locación de inmuebles de vivienda, entiendo que ahora pagan todos, excepto...

Dr. Emir Pallavicini:

No. Vamos por parte. Más tarde abordaremos el capítulo sobre las exenciones, pero les anticipo que eso no se modificó. Hay contratos de locación destinados a actividades comerciales, industriales o de servicios que sí están gravados. Hasta el año pasado estaban gravados con el 0,8%. Eso mismo pasa al 0,5%. No hay otro cambio.

Si pasaron los 15 días, habría que obligarlo a que primero pague y luego continuamos con la operación. Ahí el escribano es agente fiscalizador, más que agente de retención.

Dr. Emir Pallavicini:

Esto está volcado en una de las resoluciones interpretativas del año pasado, donde se dice que los escribanos pueden certificar firmas dentro del plazo para el pago, sin que esté sellado el documento. Si el plazo está vencido, no dice que habría que convertirse en agente fiscalizador y exigir el pago, no está dicho que el notario deba obligar al pago. Pero creo que es de buena práctica apremiar al requirente a que lo haga. Si se quiere, se puede decir que es como una fiscalización, en cuanto no se trata de la función de agente de retención, pero sí podemos decirle: "Vaya a pagar primero y luego venga y continuamos".

En el supuesto caso que se efectúe una transferencia de licencia de taxímetro junto con el automotor, se debería retener el impuesto correspondiente y se debería abonar. Porque si no tuviera pagado el impuesto, la persona quedaría con el auto sin transferir. Y después, cuando hacemos la declaración mensual, consignamos que ya se abonó correctamente el impuesto. ¿Es así?

Dr. Emir Pallavicini:

No, usted no es agente de retención. En la medida en que el instrumento se perfeccionó, nace la obligación tributaria. Y si en esa circunstancia nace la obligación tributaria, hay que pagarla. De este modo, luego de transcurrido el plazo para el ingreso del impuesto, usted no debería actuar certificando firma.

En que circunstancia se puede certificar firmas no estando sellado el instrumento?

Dr. Emir Pallavicini:

A ver si nos queda claro algo: hay 15 días corridos de plazo para pagar el impuesto en los instrumentos privados. La certificación de firma se debe hacer dentro de ese plazo.

¿Pero si no se certifica, sino que se hace la escritura pública?

Dr. Emir Pallavicini:

Bueno, pero eso es otra cosa. Porque si es escritura pública, entonces sí usted es agente de retención.

Por eso decía: se retiene, se paga y, luego, cuando se hace la declaración jurada del mes, consigno que ya se pagó. Si no, no se puede transferir?

Dr. Emir Pallavicini:

Usted está haciendo una escritura pública por transferencia de dominio de un automotor usado. En este caso, usted es agente de retención...

Por eso, el proceder sería pagarlo, consignar en la escritura que se retiene y se paga en plazo, y hacer la declaración mensual...

Dr. Emir Pallavicini:

Claro, debe actuar como en cualquier ocasión en que un escribano es agente de retención.

Pero yo recuerdo que hubo una resolución de la AGIP donde se establecía que cuando los escribanos actuamos certificando firmas, no tenemos la obligación de actuar como agentes de retención. Independientemente del plazo. Hay que informar a los contribuyentes que tienen un plazo de 15 días para pagar el impuesto, luego de perfeccionado el acto.

Dr. Emir Pallavicini:

Ahora bien, luego de transcurrido el plazo de 15 días corridos, ¿usted haría la certificación de firmas sin que se haya pagado el impuesto?

Pero es que en ese caso el escribano no es un agente de retención de instrumentos privados.

Dr. Emir Pallavicini:

Para que usted sea agente de retención, tiene que estar designado por una norma dictada al efecto. Yo no le estoy diciendo que usted sea agente de retención para el caso, sino que le pregunto si usted haría la certificación de firmas sin que se haya pagado el impuesto luego de transcurridos los 15 días de plazo.

Desde el punto de vista conceptual del impuesto de sellos, en este caso el escribano no está obligado a actuar como agente de retención. En todo caso, sólo debo informar.

Dr. Emir Pallavicini:

Lo que quiere decir la resolución que usted refiere es que los escribanos, dentro del plazo de los 15 días corridos para el ingreso del impuesto, pueden certificar firmas sin que esté sellado el instrumento. Esa es la conclusión. Si, luego del plazo, algún escribano quiere hacerlo, correrá con el riesgo. Yo no diría que esté bien hacerlo, yo no haría la certificación sin que se haya abonado. Y no se trata de ser agente de retención, sino de no hacer mal las cosas. Según mi criterio, sería, al menos, desprolijo.

Pero la resolución dice que el escribano no queda obligado...

Dr. Emir Pallavicini

No queda obligado dentro de los 15 días de plazo. No podemos leer la resolución ahora porque no tenemos tiempo, pero es claro.

En el caso que comenta la colega, si llega el contrato sin la certificación de firmas y, aún no habiendo pagado el impuesto de sellos en el plazo correspondiente, ¿se puede pagar luego, con los punitivos correspondientes, y ratificar las firmas?

Dr. Emir Pallavicini:

Claro que sí, por supuesto. Puede hacerse perfectamente. Es lo que decíamos anteriormente en cuanto a la función de fiscalización, primero que pague y luego continuamos con la operación.

Habitualmente, los formularios 08 de transferencia de automotores están sin fecha. Los escribanos certificamos y dejamos constancia en la certificación de que no tiene fecha. Yo entiendo que los escribanos podemos certificarlo y que la fecha, para sellarlo, es la correspondiente a la certificación, ¿no?

Dr. Emir Pallavicini:

Sí, claro.

[Fragmento inaudible] ...si luego del plazo de 15 días llega un instrumento que hasta ese momento sólo tenía la firma del vendedor certificada, no se perfeccionó. Al momento que firma el comprador y se hace la certificación de firma, se perfeccionó. Entonces, ahí retiene el escribano, ¿no?

Dr. Emir Pallavicini:

No. Desde el momento en que se estampa la firma de las partes y se perfecciona el instrumento, desde ese momento, se cuentan los 15 días corridos de plazo. Esto es lo que establece la ley que se generalizó el año pasado: que el instrumento tiene que estar perfeccionado, y con ese instrumento se puedan reclamar y exigir derechos. Mientras no ocurra el perfeccionamiento, no hay instrumento gravado.

Quería retomar el punto sobre locación en la parte de alícuotas. Se refiere a usufructo a continuación de la locación, ¿la constitución de usufructo está gravada?

Dr. Emir Pallavicini:

Claro; si es onerosa, sí. El artículo refiere e incluye contrato, locación, etcétera. Es aquí donde dice que se puede transferir, el uso o cualquier otra forma por la cual se pueda utilizar el inmueble, con fines comerciales.

Pero avancemos, por favor. Quiero tomar ahora el tema de los contratos de valor indeterminable, con los que hay que ser muy prudente: tienen que ser verdaderamente **indeterminables**. No se trata de contratos cuyo valor esté indeterminado pero sea, finalmente, determinable. Hay contratos que son de valor indeterminado, pero también deben ser indeterminables. Estos últimos son los menos. A veces son complejas las fórmulas por las cuales sí se puede ponderar y definir lo que aún no está determinado, pero si es determinable, hay que hacerlo. Tiene que haber una verdadera imposibilidad de determinación para que haya que pagar el monto de mil pesos, que no ha variado...

Dr. Emir Pallavicini

...El inciso 1º del artículo 385, que refiere a la vivienda única familiar de ocupación permanente por un valor de hasta 360 mil pesos en que está exento, y abona un 2,5% por el excedente. El inciso 2 se refiere a terrenos baldíos con destino a la construcción de vivienda, que parece un poco utópico: 10 mil pesos. Sigue igual.

El inciso 36 se refiere a los préstamos para la construcción, compra, etcétera de vivienda única familiar de ocupación permanente, hasta \$ 288.000.- , que no cambió. La inflación corre para otras cosas, pero no para esto. El artículo 36 b, que se refiere a préstamos para terrenos, consigna otra cifra ridícula \$ 8.000.-. Hubiera sido preferible no ponerlo. El artículo 52, que refiere a las situaciones de usucapión, exenta hasta 30 mil pesos. Todos sin variación respecto del año 2009

Los cambios e inclusiones en las exenciones están comprendidos en el artículo 385. El inciso 9, que se refiere al Instituto de la Vivienda –y que me parece muy acertado-, incorpora las hipotecas. De este modo, quedan exentas las hipotecas y no sólo el Instituto de la Vivienda, sino el instrumento de hipoteca. El inciso 13, que se refería a las exenciones sobre los seguros de vida, incorporó los reaseguros. El inciso 18 es el que se refiere a las fianzas. Este artículo se refería a la exención de todo instrumento que afianzara. Entonces, quedaba la duda respecto de qué pasaba con los pagarés; si fueran hipotecarios, están previstos debiendo contener la inscripción al dorso, los pagarés hipotecarios se hallan exentos. Pero no contenía referencia alguna este artículo, por lo que se ha ampliado a: “todo instrumento que garantice”, incluyendo expresamente a los pagarés. Yo diría que, prudentemente, en un pagaré que se emita en garantía de un contrato que está gravado con el impuesto de sellos o

que está exento, sería de buena práctica poner la inscripción atrás del pagaré consignando a qué contrato pertenece y sus datos fundamentales.

Los incisos 24 y 25 corrigen denominaciones de distintos Organismos del Estado. No incorporan ni quitan exenciones.

En el contrato de trabajo, otra exención que nos parece muy apropiada, se incorpora las pasantías educativas. Es decir, si los contratos de trabajo estuvieron exentos desde siempre, ahora están exentas también las pasantías educativas.

Las transferencias de vehículos, referidas en el artículo 55, donde se eliminan del texto exentivo a los vehículos usados pasan ahora a estar gravados con el 1,5%.

En el inciso 57, se hace referencia a las mutuales a las que les estaba vedado actuar dentro de la ley de seguros. Ahora incorporaron las actividades financieras regidas por la ley 21.526. Creo que la incorporación de este párrafo está muy mal redactada. Yo interpreto que lo que quieren decir, a pesar de no decirlo, es que lo que está vedado es que actúen en actividades financieras regidas por la ley 21.526. Si entramos en el tema, sin profundizar mucho, diríamos que no se podrá recurrir al ahorro público tomando dinero y luego prestarlo.

¿Lo que quiere decir es que está prohibiendo la actividad financiera de las mutuales?

Dr. Emir Pallavicini:

No. Nos estamos refiriendo al artículo sobre las exenciones. Las mutuales podrán realizar actividades financieras, pero estarán gravadas impositivamente.

En el artículo 59 bis, en lo que tuvo que ver mucho el trabajo realizado por este Colegio de Escribanos, se incorporó la exención de los mutuos, que tanto trabajo nos dieron el año pasado. Es decir que un mutuo otorgado en la Ciudad de Buenos Aires con una hipoteca sobre un bien en otra jurisdicción, está desde ahora exento. El año pasado eso pagó en muchos casos, impropriamente, el 0,8%.

Entiendo que la exención refiere a un mutuo y una hipoteca que lo garantiza sobre un inmueble en extraña jurisdicción. ¿Qué pasa en el caso en que, en vez de un mutuo, lo que tenemos es una asunción de deuda que hace una empresa y la figura es la misma, es decir, garantiza con una hipoteca en extraña jurisdicción?

Dr. Emir Pallavicini:

Hablamos de mutuos, y en Derecho Tributario no podemos utilizar la analogía, y menos en la situación en la que usted plantea. El artículo que exime todo instrumento que garantice es de una gran amplitud a partir de esta reforma. En todo caso, en cuanto no sea un mutuo, habría que analizar cada caso en particular, en relación a los instrumentos que se realizan en la operación.

Pero antes, ¿estaba gravado?

Dr. Emir Pallavicini:

Anteriormente el mutuo estaba gravado con el 0,8%, según las alícuotas que definía el organismo en una especie de vademécum. Y esto era claro. Por eso, a pesar de que yo no estaba de acuerdo, nunca aconsejé que se dejara de pagar. En cambio, se trabajó para lograr la reforma. Por otro lado, las hipotecas pagan en la jurisdicción en la que estén constituidas. Si fuera en Ciudad de Buenos Aires, también pagarán.

Las actividades culturales, desarrolladas por personas físicas, también quedan exentas del impuesto de sellos.

El artículo 59 quáter refiere a aquellos contratos sobre operaciones de venta en el mercado eléctrico mayorista. Hay dos leyes: una es la ley de energía N° 15336 del año 1960 y la otra que la complementa lleva el N° 24065 del año 1992, leyes relacionadas con la energía eléctrica. Yo repasé estas leyes y no encontré ninguna exención de carácter general para quienes actúan en mercados mayoristas.

En el caso del Instituto de la Vivienda, ¿la exención es objetiva o subjetiva? Porque, en general, la gente está comprando su primera propiedad. Pero, a veces, una herencia, etcétera hace que de pronto se tenga otra propiedad. Si fuera subjetiva, es el Instituto de Vivienda el que no paga.

Dr. Emir Pallavicini:

La exención es objetiva y es el instrumento el que queda exento, no el Instituto de Vivienda.

Pero con o sin hipoteca, si el adquirente tiene otra propiedad...

Dr. Emir Pallavicini:

El inciso 9 del art. 385 no establece otra exigencia que la participación del Instituto de la Vivienda en cumplimiento de sus fines específicos.

Pero, ¿no es que queda exento porque una de las partes es el Instituto de Vivienda?

Dr. Emir Pallavicini:

Cuando hablamos de la hipoteca, que es lo que se incorpora al artículo ahora, lo que queda exento es el instrumento que la constituye.

El inciso 59 *quinquies* se refiere a las compañías de aeronavegación, y a los ingresos y contratos de las empresas de aeronavegación internacional, toda vez que haya convenios *reversales* con el país de origen de la compañía. Es decir, que el país al cual pertenece la compañía tenga el mismo tratamiento para las compañías nacionales.

Otras modificaciones

Apareció el VIR (Valor Inmobiliario de Referencia) que ya estaba en la Provincia de Buenos Aires y ahora se ha incorporado en la Ciudad de Buenos Aires. Se faculta a AGIP y se indican las condiciones en las que debe establecerlo y será por metro cuadrado de construcción., También indica la normativa que “representará el valor de mercado” y que “**será base imponible para el impuesto de sellos**”. Esto significa que una vez que se establezca el VIR, y aun cuando el artículo que establece la base imponible (art. 352) para la transferencia de inmueble –que actualmente es el precio o la valuación fiscal, el que resulte mayor- no fuere modificado y no se hubiere incorporado el VIR a su texto **constituirá la base imponible en las transferencias de inmuebles para el impuesto de sellos, sin necesidad que se opere reforma legal alguna**. Quiere decir que una vez cumplida la tarea por parte del Organismo, será prácticamente igual que en la Provincia de Buenos Aires..

Respecto de las locaciones, hay que referirse al artículo 363. Se da adecuado tratamiento a los inmuebles situados en C.A.B.A. que pasan a estar gravados con el 0,5%, toda vez que se

destinen a uso comercial. Mientras que el año pasado, los que estaban situados en la Capital Federal eran gravados con el 0,8%.

Los contratos de ejecución sucesiva tienen un cambio muy importante, y se pueden observar ciertas críticas válidas al respecto. Algunos contratos tienen muy larga duración. Anteriormente, estaban gravados los primeros 5 años, mientras que a partir de la nueva ley los contratos están gravados por toda su duración. Esto significa que un contrato de 20 años antes pagaba sólo una cuarta parte del impuesto que deberá abonar desde ahora. Hay autores, tales como el Dr. Osvaldo Soler, que reaccionó con anterioridad a la sanción de la ley, en un completo trabajo en el que sostiene que, dicho tratamiento, afecta la capacidad contributiva del o de los sujetos pasivos. Porque la imposición es muy alta, a soportar en el momento de la firma del instrumento. Se estaría afectando capacidad de pago futura. Bastaría imaginar un contrato de 20 años de duración para advertir el impacto que representaría..

Podría aclarar el caso del mutuo con garantía hipotecaria sobre un inmueble situado fuera de la C.A.B.A.?

Dr. Emir Pallavicini:

El mutuo está exento a partir de ahora, no paga el impuesto. Si el mutuo implicara además una garantía hipotecaria, ésta estará gravada en el lugar en que está situado el inmueble gravado. Si el bien que se hipoteca está en otra jurisdicción, se pagará el impuesto de Sellos en ella teniendo como base imponible el valor de la hipoteca.

Continuemos con las prórrogas. Si el instrumento "guarda silencio" respecto de su prórroga, pero el instrumento no especifica cuál es el acontecimiento que genera la misma, se deberá pagar por el período inicial, más la prórroga. Esto implica que se pagará por toda la duración del contrato, como dijimos anteriormente.

Si la prórroga del contrato fuera por tiempo indeterminado, se pagan sólo 5 años, como era antes. De este modo, este tratamiento es muy desparejo.

Si es por períodos sucesivos, se liquidará el impuesto en la oportunidad en que se genere la prórroga, es decir, en el momento en que se haga el nuevo instrumento.

Si se hace un contrato de locación en el cual el inquilino tiene opción a prórroga, una vez terminado el período inicial, ¿se paga sólo por el período inicial?

Dr. Emir Pallavicini:

En el contrato guardó silencio respecto de la forma en que se opera la prórroga?

El contrato dice que va a hacer la opción en forma expresa, una vez concluido.

Dr. Emir Pallavicini:

Si hay derecho a prórroga, sin la necesidad de un acto específico que la provoque, es decir en forma automática, entonces pagará por el período del contrato, más la prórroga. Si hubiere derecho y opción a prórroga y se prevé que se comunicará en forma expresa una vez concluido el contrato. Por lo tanto, cuando se manda el telegrama o la forma fehaciente que se ha pactado, se genera la obligación y se debe pagar el impuesto por el período de que se trate la prórroga. Si no hay opción de prórroga, ya se pagó por el primer período, en su momento.

Es decir, si se concerta un contrato de 20 años de duración, paga todo en el momento mismo en que se firma el instrumento. Por el contrario, si dijera “períodos sucesivos” y se estableciera, en forma fehaciente la forma de su renovación, el impuesto podrá pagarse, de este modo, por períodos de 5 años. Es decir, de este modo se divide la carga tributaria en cuotas, a pagar al momento de efectivizarse la prórroga.

Lo que se critica, justamente, es la enorme carga impositiva al inicio de contratos de larga duración, porque debe soportarse la imposición en su totalidad en el momento de su perfeccionamiento.

Se incorporó el **artículo 389 bis**. Este artículo expresa que frente a un incumplimiento, autoriza al Organismo de aplicación a emitir **boleta de deuda**. La boleta de deuda es el instrumento que habilita a la Administración a iniciar juicio de apremio. Tiene mayor ejecutividad en sus términos que un juicio ordinario y autoriza a tomar medidas cautelares en resguardo del crédito a favor del Fisco.

La boleta de deuda debe emitirse una vez que quede firme el monto pretendido, para lo cual y previo a ello se deben haber sustanciado todos los recursos con los que cuenta el contribuyente para defender sus derechos.

Vayamos, por ejemplo, a la **determinación**. La determinación es una figura muy importante en el Derecho Tributario, y se lleva a cabo, mediante declaración jurada. La regla es que sea por parte del contribuyente.

Pero si el contribuyente no presenta las declaraciones a las que está obligado, o las que presenta se consideran incorrectas, se abre la posibilidad de que el Organismo de Aplicación de la ley pueda iniciar lo que se denomina **determinación de oficio**. La determinación de oficio está regulada por el Código Fiscal, en la ley 11.683. y también en los códigos fiscales de las provincias. Esto implica que esa actividad reglada debe respetarse, y el contribuyente goza de todos los recursos de defensa en el ámbito administrativo.

En la Ciudad de Buenos Aires hay tres **recursos**. La **defensa** o **descargo**, el **recurso de reconsideración** y el **recurso jerárquico**. Recién una vez sustanciados se agota la vía administrativa y recién entonces queda expedita la vía de la instancia judicial.

El nuevo art. 389 bis ha provocado un salto, y se estableció la boleta de deuda, a la cual se le da el carácter de instrumento ejecutivo, y con la cual se puede recurrir a la justicia con celeridad, para reclamar el crédito, dejando al contribuyente sin poder ejercer los recursos de defensa que el propio Código Fiscal le reconoce.

El artículo 390 disponía, el año pasado, las causales de defraudación, por ejemplo, que faltara la fecha de emisión o raspadura no salvadas u otros faltantes. Este artículo fue derogado y su contenido fue incluido en el artículo 90, donde están normadas las infracciones. Esto significa que si un contribuyente es imputado por defraudación, podrá hacer uso de los mencionados recursos administrativos, en defensa de sus derechos, de los que antes carecía.

Entonces, el 390 lo sacan de "sellos", ubican su contenido en el lugar a donde debe estar dentro del Código Fiscal, pero hacen lo contrario con el artículo 389 bis

Esto es muy criticable, porque las infracciones y sanciones están previstas en el capítulo XVI del título I, donde como hemos dicho se encuentran tipificadas, contando el Organismo de Aplicación con todas las potestades para verificarlo.

Lo que resulta de todo esto, lo que se está haciendo finalmente, es dar un salto sin utilizar el mecanismo de la determinación de oficio que, por estar reglado, es más extenso..

Preguntas del público

Dicho esto, concluimos y damos lugar a sus preguntas.

Puede aclararlo en forma práctica?

Dr. Emir Pallavicini:

Por ejemplo, no se pagó el impuesto de sellos. el Organismo, a partir de estas modificaciones, está autorizado a que se libere una boleta de deuda, exigible judicialmente.

En cambio, si esto no estuviera el art. 389 bis, advertido el incumplimiento el Fisco podrá intimar al o los responsables que deberán ingresar el impuesto y sus accesorios (intereses resarcitorios y retardo). Posteriormente, teniendo en cuenta que se cometió una de las infracciones previstas en el Código Fiscal ., el Organismo podrá iniciar un sumario administrativo con el objeto de aplicar una sanción de multa (por infracción formal, omisión o defraudación) para cuya defensa contribuyente o responsable, contaría con los tres recursos de defensa que les mencioné. Con estas modificaciones, el Organismo logra un salto, podría requerir judicialmente su supuesto crédito sin que el sujeto pasivo pueda ejercer su defensa. Yo espero que no se utilice.

Con relación al tema del cumplimiento de tracto sucesivo, hay dos cuestiones que no me quedan claras. Por ejemplo, una donación con cargo de renta vitalicia. Antes había un límite de 5 años, pero ahora...

Dr. Emir Pallavicini:

La renta vitalicia no fue tocada. La base imponible de la renta vitalicia son 5 años del 5 % sobre la valuación fiscal, o 5 anualidades del valor pactado. El que resulte mayor. Eso no se ha modificado.

¿Y una hipoteca abierta? ¿Qué pasa con una hipoteca que garantiza una relación comercial?

Dr. Emir Pallavicini:

Eso ya es otra cosa: se trata de una garantía. La hipoteca abierta no va a pagar, si hay un contrato anterior relacionado con ella que está gravado con el impuesto de sellos o está exento del mismo.

Respecto del usufructo oneroso, según el artículo 363, está gravado al 0,5%; pero, según la lista que mandó el Colegio, estaría gravado al 0,8%.

Dr. Emir Pallavicini:

Al principio yo les había comentado que el artículo fue modificado, y al ser modificado el artículo que habla de los inmuebles situados en esta o en diversas jurisdicciones, esto hace que todos los alquileres de inmuebles que están previstos en el artículo 363 pasen a estar gravados al 0,5%. El tema del 0,8%, les decía, creo que fue una mala interpretación del Organismo Fiscal, el año pasado.

Pero la lista de este año habla del 0,8% pero cuando llamé a Rentas para hablar con la asesoría me dijeron que está gravado con el 0,8% y que el usufructo no está incluido en el artículo 363.

Dr. Emir Pallavicini:

Efectivamente, el usufructo no está contemplado en el artículo 363 y por lo tanto en una transacción onerosa y estará sujeta a la alícuota general del 0.80 %

Compraventa de acciones y cuotas de sociedades ¿pagan el 0,8% las dos?

Dr. Emir Pallavicini:

Sí, exactamente.

Los “craneotecas” que realizan estas y otras modificaciones, previamente y de acuerdo a los estudios y el trabajo que realizan, ¿van mandando información a los colegios, para que expresen su opinión? El año pasado, cuando hubo una reunión con relación a la fecha de aplicación, ellos mandaron un mail al Colegio, el Colegio nos lo redirigió a nosotros, luego yo hablé con el organismo, y la contadora que me atendió me dijo que esa no era la fecha, etcétera. Me llama mucho la atención la inarticulación y desinformación que muchas veces hay en el organismo. Hay mucha desconexión entre quienes realizan las ordenanzas y las modificaciones, y la opinión de especialistas en el tema, relacionados a su vez con distintas comisiones del Colegio de Escribanos.

Dr. Emir Pallavicini:

Déjeme decirle que no es fácil que en el Organismo se nos consulte, ni siquiera que presten atención a nuestras sugerencias espontáneas que son muchas. El doctor Soler, en cuanto al tema que nos atañe hoy –o incluso en relación a otros temas tales como los contratos de cumplimiento sucesivo o de tracto sucesivo-, ha publicado en muchos lugares, fundamentando con citas muy importantes, y no fueron atendidas sus críticas a estar al alcance de la reforma.

El artículo 363 no dice usufructo, dice “cesión de uso”, que no es lo mismo.

Dr. Emir Pallavicini:

En efecto el art. 363 no contempla el usufructo

Tengo una duda respecto de la transferencia de autos usados. En una adjudicación por disolución de sociedad conyugal, en general no se paga impuesto de sellos, salvo que haya algún tipo de compensación. Pero si hay una adjudicación de un automóvil usado, ¿ahora sí pagaría impuesto de sellos por esa transferencia, aunque no hubiera compensación?

Dr. Emir Pallavicini:

Sólo pagaría impuesto de sellos si hubiera compensación, si no, no corresponde su aplicación. Si la distribución de bienes es de valor equivalente y las partes no se compensan y no tienen nada que reclamarse, no habrá impuesto a ingresar..

Respecto de la renta vitalicia, que tomamos los 5 años de la renta, si esa renta es un porcentaje de los dividendos que arroje una sociedad, ¿nos basamos en el último ejercicio fiscal?

Dr. Emir Pallavicini:

Muchas veces me plantean dudas respecto de casos muy particulares, y yo no puedo darles una respuesta precisa porque no quiero informarles mal. Tendría que al menos observar los balances, quién sabe, 4 ó 5 balances, por lo menos. Eso lo tiene que observar un contador, no hay un mecanismo general para todos los casos, sino que sobre la base de diversos estados contables es que se podrá obtener una respuesta objetiva. La alícuota, por su parte, sería del 0,8%.

Creo que en Rentas están informando, al menos, diferente en cuanto a lo que en el Colegio teníamos entendido, en relación a los boletos y las cesiones. Si el boleto no tributó, porque el adquirente estaba exento por ser vivienda única familiar de ocupación permanente, y luego cede, el organismo dice que se debe tributar la cesión, aún cuando para el cesionario sea única vivienda de carácter permanente.

Dr. Emir Pallavicini:

El Organismo elaboró un dictamen en el que se estableció que en tanto y en cuanto se transfiera la posesión, pueden gozar de la exención. No así cuando no hay posesión.

Pero si la entrega del inmueble fuera en el plazo de 6 meses –porque normalmente es un boleto de un inmueble a construirse, etcétera- y se entrega la posesión en tiempo –lo que es difícil que ocurra-, ¿no podría estar exento?

Dr. Emir Pallavicini:

Supongamos que A vende a B un inmueble a construirse, pero, sin que se efectivice aún la posesión, B cede a un tercero, C. Si hay una cesión sin posesión, B no puede beneficiarse. Pero el comprador C que obtenga la posesión, puede manifestar en ese acto que puede aplicar las condiciones de la exención. De este modo, lo que está gravado es el primer boleto. El informe sostiene que se goza de la exención siempre y cuando se transfiera la posesión.

Pero si A le vende a B con un boleto en el que el adquirente por boleto expresa que no va a tributar el impuesto porque, una vez construida, va a ser su única vivienda de ocupación permanente. En el ínterin, B cede a C sin haber tomado la posesión. Por su parte, C sí toma posesión.

Dr. Emir Pallavicini:

Entonces C, si se expresa en el mismo acto, podrá quedar exento. Pero B tendrá que pagar, retroactivamente, el boleto. Porque aquella primera manifestación se cae, por el mismo hecho de no haberse obtenido la entrega de posesión. Finalmente, B no pudo cumplir con las condiciones de la exención.