



Buenos Aires, 19 de febrero de 2016

Señor Administrador de la  
Administración Gubernamental de  
Ingresos Públicos  
Cdor. Andrés Ballotta  
Viamonte 900  
Ciudad de Buenos Aires

De nuestra consideración:

Con la entrada en vigencia a partir del mes de agosto de 2015 del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación, ley 26.994, se han modificado diversas normas de familia, sociedades y/o derecho en general, además, ha introducido una nueva concepción de la persona, la sociedad y las relaciones civiles y comerciales.

I.- De los nuevos conceptos destacamos el DERECHO REAL DE SUPERFICIE que se encuentra legislado en el Libro Cuarto (Derechos Reales) Título VII a partir de los artículos 2114 al 2128.

Es por ello, que a través de la presente, se solicita a ese Organismo Fiscal que se expida sobre la forma de tributar el Impuesto de sellos en las varias modalidades de este nuevo derecho real.

II.- Haremos un previo análisis de este derecho real, tal como se encuentra legislado.

a) En tal sentido, el artículo 2.114 CCyCN establece que "el derecho de superficie es un derecho real **temporario**, que se constituye **sobre un inmueble ajeno**, que otorga a su titular la facultad de uso, goce y disposición material y jurídica del derecho de plantar, forestar o construir, o sobre lo plantado, forestado o construido en el terreno, el vuelo o el subsuelo, según las modalidades de su ejercicio y plazo de duración establecidos en el título suficiente para su constitución y dentro de lo previsto en este Título y las leyes especiales".

b) En principio cabe aclarar que son dos los sujetos que participan de la constitución del derecho real de superficie: el superficiante y el superficiario.  
El primero, es aquel sujeto, titular del dominio pleno del inmueble, que decide constituir a favor de un tercero el derecho real de superficie. El segundo, es quien adquiere el derecho real de superficie.

c) Existen dos modalidades conf. artículo 2115, o bien el derecho a plantar, construir o forestar por una parte y, por otra el derecho sobre lo plantado, construido (incluso sobre construcciones existente divididas en PH) o forestado.

d) Se constituye por contrato oneroso o gratuito.

- e) Es temporario (limitado en el tiempo)
- f) Puede ser transmitido por actos entre vivos o por causa de muerte
- g) El superficiario puede transmitir y gravar como inmuebles independientes: las viviendas, locales u otras unidades privativas, durante el plazo del derecho de superficie
- h) El propietario conserva la disposición material y jurídica que corresponde a su derecho
- i) La extinción se puede producir por renuncia expresa, vencimiento del plazo, cumplimiento de una condición, consolidación y por el no uso durante 10 años en el caso de derecho de construir y 5 años para los derechos de plantar o forestar y ante la extinción por cualquiera de las causas el propietario del suelo hace suyo lo construido, plantado o forestado
- j) Ante la extinción del derecho existe la figura de una Indemnización que debe abonar el propietario al superficiario, excepto pacto en contrario, la cual es convencional, salvo silencio.
- k) Se aplican supletoriamente las normas del usufructo.

### III.- CUESTIONES instrumentales de incidencia tributario notarial

#### a) Constitución onerosa del Derecho Real de superficie.

Entendemos que atento la onerosidad, está gravada con Impuesto de Sellos por la alícuota general del 1 % y tomando como base imponible el precio, siendo irrelevante las variables de VIR y VF ya que aquí **no se transfiere** propiedad ni dominio y además tampoco podría ser tomado en cuenta ya que se excluye de esta transmisión el suelo e incluso podría recaer sobre parte material.

#### b) Transmisión onerosa por actos entre vivos del Derecho Real de superficie.

Entendemos que atento la onerosidad, está gravada con Impuesto de Sellos por la alícuota general del 1.% y tomando como base imponible el precio o el valor original pagado por el superficiario, el que sea mayor (por la remisión del CF al "monto efectivamente cedido"). Tampoco aquí por la misma argumentación precedente se aplica otra base imponible.

#### c) Extinción, SIN indemnización.

Entendemos que está fuera del hecho imponible ya que no hay voluntad exteriorizada sino consecuencia natural de la convención y de la ley. Se aplicaría por analogía el mismo tratamiento que en el caso del derecho real de usufructo.

#### d) Extinción, CON indemnización.

Entendemos que atento la onerosidad, está gravada con Impuesto de Sellos por la alícuota general del 1 % y tomando como base imponible el valor pagado



de la indemnización. Tampoco aquí por la misma argumentación precedente se aplica otra base imponible.

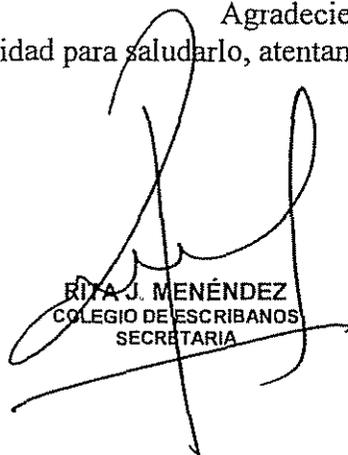
e) Gravar con derecho real de garantía (limitado a la duración del derecho de superficie)  
Entendemos que atento la onerosidad, está gravada con Impuesto de Sellos por la alícuota general del 1 % y tomando como base imponible el valor dado al monto del gravamen. Tampoco aquí por la misma argumentación precedente se aplica otra base imponible.

f) Gravar con derechos reales de disfrute (limitado a la duración del derecho de superficie)  
El Código prevé, fuera del título de Superficie, que el bien sujeto a propiedad superficiaria puede ser gravado con derechos reales de disfrute (usufructo, uso y habitación (art 2131, 2155 y 2159)).

Consideramos que si estos supuestos se realizan en forma onerosa, estarán gravados con Impuesto de Sellos por la alícuota general del 1 % y tomando como base imponible el valor que le atribuyan las partes en forma convencional y sin atención a ninguna otra magnitud.

Analizado lo anterior, en razón de lo novedoso de la situación y la incertidumbre a la que los escribanos podemos quedar expuestos al autorizar este tipo de contratos, consideramos necesario elevar nuestra opinión en consulta al Organismo Fiscal para que se expida sobre los casos referidos y sobre cualquier otra situación que pudiera presentarse a la hora de encuadrar tributariamente el derecho real de superficie.

Agradeciendo desde ya su gestión, hacemos propicia la oportunidad para saludarlo, atentamente,

  
RITA J. MENÉNDEZ  
COLEGIO DE ESCRIBANOS  
SECRETARIA

  
CARLOS IGNACIO ALLENDE  
COLEGIO DE ESCRIBANOS  
PRESIDENTE

C/C a la Directora General Adjunta de la Dirección General de Rentas, Lic. Leonor Lois.

A.C.I.P.
DEPTO. MESA DE ENTRADAS GRAL.
20 FEB 2016
HORA:
MESA DE ENTRADAS

640658