

# ANEXO DE ACTUALIZACIÓN - 2010

Colección Práctica

## **Impuestos** | Sellos: Ciudad de Buenos Aires

Jorge Alberto Carmona

Cristian Mauricio Durrieu

Lorena M. J. Flores

**MODIFICACIONES 2010**

## Capítulo I | Principales modificaciones para el ejercicio fiscal 2010

Con el objetivo de mantener plenamente vigente esta obra de la Colección Práctica, además de las permanentes actualizaciones disponibles en el portal de Errepar, formulamos esta adenda de actualización para acercarles a los lectores las principales modificaciones ocurridas para el ejercicio fiscal 2010.

Además de ello, se agrega un capítulo especial, el cual contiene las modificaciones ocurridas en el tratamiento tributario de los automotores usados que, a partir del ejercicio fiscal 2010, se encuentran alcanzados con el impuesto de sellos (anteriormente, con el impuesto sobre los ingresos brutos). Su análisis se efectúa en forma comparativa con el régimen vigente en la provincia de Buenos Aires.

<sup>1</sup> Art. 7 - El importe anual a ingresar por los gravámenes inmobiliarios devengados en el ejercicio, no podrá superar el uno por ciento (1%) del valor de mercado del inmueble.

En caso de que el contribuyente entendiera que así resultare podrá interponer, sin efecto suspensivo, el recurso administrativo correspondiente, debiendo acompañar sin perjuicio de los restantes elementos de prueba que agregue, al menos dos (2) tasaciones realizadas por inmobiliarias inscriptas en el registro de operaciones inmobiliarias creado por la resolución general (AFIP) 2168 (BO del 11/12/2006).

A fin de resolver el planteo, la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos podrá realizar las verificaciones que entienda necesarias, incluso en el propio inmueble, así como solicitar tasación al Banco Ciudad de Buenos Aires.

## CORRESPONDIENTES AL CÓDIGO FISCAL

### 1. Sustitución del inciso b) del artículo 337

#### Disposiciones generales

Seguidamente comparamos los dos textos con el objeto de establecer sus diferencias:

Texto anterior	Texto actual
b) Se formalicen en instrumentos públicos o privados, o por correspondencia en los casos previstos en el artículo 350, así como los que se efectúen con intervención de las bolsas o mercados de acuerdo con lo que se establece a dichos efectos.	b) Se formalicen en instrumentos públicos o privados, o por correspondencia en los casos previstos en el artículo 349 así como los que se efectúen con intervención de las bolsas o mercados de acuerdo con lo que se establece a dichos efectos.

De acuerdo con nuestro criterio, la única modificación es la remisión al artículo 349 a los efectos de corregir el texto anterior en el cual se mencionaba el artículo 350, el que no tiene relación con los actos en comentario.

### 2. Incorporación del artículo 353 bis

#### Valor inmobiliario de referencia

Con esta incorporación se faculta a la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos a establecer un valor inmobiliario de referencia para cada inmueble ubicado en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires que reflejará su valor económico por m<sup>2</sup> en el mercado comercial.

Con ese objeto, deberán considerarse no solo las características del suelo, su uso, las edificaciones y otras estructuras, obras accesorias e instalaciones del bien, sino también otros aspectos tales como su ubicación geográfica, disposición arquitectónica de los materiales utilizados, cercanía con centros comerciales y/o de esparcimiento o con espacios verdes, vías de acceso y aquéllas que en virtud de sus competencias dispusiese a tal fin.

El valor inmobiliario de referencia deberá ser actualizado en forma periódica y se aplicará, de corresponder, a los actos, contratos y operaciones instrumentados gravables con el impuesto de sellos.

En el párrafo anterior no alcanzamos a comprender el significado de la expresión "...de corresponder...". Suponemos que se intenta decir que se lo debe comparar con el valor de la operación y el fiscal, y tomar como base imponible el mayor de los tres.

#### Precisiones brindadas por la AGIP

Fueron realizadas a través de la resolución (AGIP) 67/2010 y sus principales contenidos son:

■ La Dirección General de Rentas establecerá a partir del 1 de marzo de 2010, de manera

progresiva en los distintos barrios de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el valor inmobiliario de referencia, el que resultará actualizado anualmente, salvo que se produzcan cambios en las circunstancias de hecho vinculadas con el inmueble.

■ Con el objetivo de fijar el valor inmobiliario de referencia se considera el valor económico por metro cuadrado (m<sup>2</sup>) de los bienes inmuebles en el mercado comercial. Su cálculo se basa en la valuación:

■ del terreno, según su ubicación geográfica (barrio, subzona barrial) y distrito de zonificación del Código de Planeamiento Urbano;

■ y del edificio, según el valor comercial del metro cuadrado (m<sup>2</sup>), del destino constructivo correspondiente, afectado por la depreciación.

■ En los casos de inmuebles afectados al Régimen de Propiedad Horizontal se valorará su totalidad de acuerdo con los destinos constructivos que posea, aplicando luego el porcentual fiscal para determinar el valor inmobiliario de referencia de cada unidad.

■ La Dirección General de Rentas deberá considerar como variables para la determinación del valor inmobiliario de referencia, las siguientes características: superficie del terreno, superficie cubierta, estado general, antigüedad, categoría según la ley tarifaria, estructuras, obras accesorias e instalaciones del bien, aspectos tales como su ubicación geográfica y entorno, disposición arquitectónica de los materiales utilizados, cercanía con centros comerciales y/o de esparcimiento o con espacios verdes y/o vías de acceso.

■ En el caso de inmuebles catalogados de acuerdo con lo previsto en el artículo 10.3 "Catalogación" del Código de Planeamiento Urbano, se procederá a dar intervención al Banco Ciudad de Buenos Aires para su valuación.

■ El valor inmobiliario de referencia puede ser consignado en todo documento, informe o formulario que la Dirección General de Rentas expida, en los cuales se describan datos referidos a inmuebles ubicados en la Ciudad de Buenos Aires.

■ Puede ser consultado por los sujetos interesados a través de la página web de la AGIP ([www.agip.gob.ar](http://www.agip.gob.ar)) ingresando el número de partida del inmueble cuyo valor de referencia se desea consultar.

■ Cuando el titular o contribuyente del impuesto de sellos estime que el valor de referencia establecido no refleja el real valor económico del bien en el mercado comercial, puede efectuar el reclamo correspondiente, de conformidad a lo establecido en el artículo 7 de la ley tarifaria para el año 2009 (L. 2998)<sup>1</sup>.

■ El importe a retener o percibir es el que corresponda tributar por el acto, contrato u operación, de conformidad a lo establecido en el Código Fiscal vigente. En el caso de actos, contratos y operaciones referidos a bienes inmuebles, para calcular la base imponible del pago del impuesto de sellos, el escribano debe verificar el valor inmobiliario de referencia vigente a la fecha de la operación, si lo hubiere, o en caso de reclamo sobre su cuantía, la constancia fehaciente emitida por la Administración.

■ El incumplimiento a los deberes establecidos en esta resolución da lugar a la aplicación de las sanciones previstas en el Código Fiscal vigente.

Se faculta a la Dirección General de Rentas para:

■ Dictar las normas de procedimiento operativas para la aplicación del régimen.

■ Resolver las situaciones de hecho que se planteen de conformidad al régimen imple-

mentado.

■ Instrumentar y aprobar los formularios y aplicativos que resulten pertinentes.

### 3. Sustitución del primer párrafo del artículo 363

#### De la determinación del monto imponible

A continuación comparamos los dos textos:

Texto anterior	Texto actual
Art. 363 - En los contratos de locación y sublocación, cesión de uso, leasing o cualquier otra forma de contrato por la cual una de las partes se obliga a pagar una suma de dinero a la otra a cambio de que ésta le proporcione el uso, disfrute o explotación de inmuebles ubicados en varias jurisdicciones, así como los que instrumentan la locación de servicios y obras -públicas o privadas- sobre tales bienes, el impuesto se aplicará:	En los contratos de locación y sublocación, cesión de uso, leasing o cualquier otra forma de contrato por la cual una de las partes se obliga a pagar una suma de dinero a la otra a cambio que ésta le proporcione el uso, disfrute o explotación de inmuebles ubicados en una o en varias jurisdicciones, así como los que instrumentan la locación de servicios y obras -públicas y privadas- sobre tales bienes, el impuesto se aplicará:

De la comparación se desprende que se incorporó en la redacción el caso en que la jurisdicción fuese una sola, ya que en el texto sustituido solamente se contemplaba la situación de los inmuebles ubicados en varias jurisdicciones.

### 4. Reemplazo del artículo 369

#### De la determinación del monto imponible

Texto anterior	Texto actual
Art. 369 - En los contratos de ejecución sucesiva, pagos periódicos u otros análogos, el impuesto se aplicará sobre el valor correspondiente a la duración total o a los primeros cinco (5) años, si son por más tiempo. Si la duración no fuera prevista, el impuesto se calculará como si aquella fuera de cinco (5) años.	En los contratos de ejecución sucesiva, pagos periódicos u otros análogos, el impuesto se aplicará sobre el valor correspondiente a la duración total. Si la duración no fuera prevista, el impuesto se calculará como si aquella fuera de cinco (5) años, debiendo renovarse cada cinco (5) años o período inferior hasta la finalización de la relación contractual.

Con la modificación operada se producirá un aumento del gravamen para los contratos que establezcan un plazo de más de 5 años, porque se los gravará considerando la duración total, en vez del tope de 5 años que regía anteriormente.

En los casos en que la duración no fuera prevista, la norma sustituida disponía que el impuesto se calcularía como si aquella fuera de 5 años.

Con la modificación operada se grava cada 5 años, o período inferior al contrato, hasta la finalización de la relación contractual.

## 5. Sustitución del artículo 370

### De la determinación del monto imponible

Texto anterior	Texto actual
<p>Art. 370 - El valor de los contratos en que se prevea su prórroga, se determinará de la manera siguiente:</p> <p>Cuando la prórroga deba producirse por el solo silencio de las partes o aun cuando exista el derecho de rescisión por manifestación expresa de voluntad de ambas o de una de ellas, se calculará el tiempo de duración del contrato inicial más el período de prórroga. Cuando la prórroga sea por tiempo indeterminado, se la considerará como de cuatro (4) años, que se sumará al período inicial; si la prórroga fuera por períodos sucesivos, se tomará el total de éstos hasta un máximo de cinco (5) años.</p> <p>Cuando la prórroga está supeditada a una expresa declaración de voluntad de ambas partes o de una de ellas, se tomará como monto imponible sólo el que corresponda al período inicial; al instrumentarse la prórroga o la opción, se abonará el impuesto correspondiente a la misma.</p>	<p>El valor de los contratos en que se prevea su prórroga, se determinará de la manera siguiente:</p> <p>Cuando la prórroga deba producirse por el solo silencio de las partes o aun cuando exista el derecho de rescisión por manifestación expresa de voluntad de ambas o de una de ellas, se calculará el tiempo de duración del contrato inicial más el período de prórroga. Cuando la prórroga sea por tiempo indeterminado, se la considerará como de cinco (5) años, que se sumará al período inicial; si la prórroga fuera por períodos sucesivos, se considerará renovado el contrato en cada período de cinco (5) años hasta la finalización de la relación contractual, debiendo ingresarse el tributo por cada uno de las prórrogas efectuadas.</p> <p>Cuando la prórroga está supeditada a una expresa declaración de voluntad de ambas partes o de una de ellas, se tomará como monto imponible sólo el que corresponda al período inicial; al instrumentarse la prórroga o la opción, se abonará el impuesto correspondiente a la misma.</p>

De la lectura del segundo párrafo se desprende que se aumentó en 1 año (elevándolo de 4 a 5 años) en el caso de que la prórroga de los contratos sea por tiempo indeterminado. Continuando con la lectura de ese mismo párrafo se observa que se incrementaron los plazos en que ese tipo de contratos resulta gravado con el impuesto de sellos.

De lo expuesto en los dos párrafos anteriores se desprende un incremento en el nivel de imposición del gravamen que estamos considerando.

## 6. Exenciones

### 6.1. Sustitución del inciso 9 del artículo 385

#### *Operaciones sobre inmuebles*

Texto anterior	Texto actual
<p>9. El Instituto de Vivienda de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (IVC - ex CMV) y los instrumentos públicos y/o privados por los que se transfiere el dominio o se otorgue la posesión de inmuebles situados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, suscriptos entre aquella y terceros adquirentes, en cumplimiento de las funciones específicas de dicha entidad.</p>	<p>9. El Instituto de Vivienda de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (IVC - ex CMV) y los instrumentos públicos y/o privados por los que se transfiere el dominio o se otorgue la posesión de inmuebles situados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, así como también los instrumentos por los que se constituyan hipotecas sobre inmuebles sitios en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, suscriptos entre aquella y terceros, en cumplimiento de las funciones específicas de dicha entidad.</p>

Con la modificación operada, los instrumentos por los que se constituyan hipotecas sobre las operaciones en cuestión quedan comprendidos en la exención.

## 6.2. Sustitución del inciso 13 del artículo 385

### *Seguros*

A la exención dispuesta para los contratos de seguros de vida, se le agregan sus reaseguros.

## 6.3. Modificación del inciso 18 del artículo 385

### *Fianzas*

Texto anterior	Texto actual
<p>18. Las fianzas, otras obligaciones accesorias, como asimismo la constitución de hipotecas y prendas, cuando se pruebe que han sido contraídas para garantizar obligaciones que hayan pagado el impuesto de sellos correspondiente en la respectiva jurisdicción de otorgamiento, o que se encontraban exentas del mismo. Si no se demostrare el pago del impuesto sobre el instrumento principal, o en su caso la exención, el documento en el cual se formalicen estas garantías estará sometido al impuesto co-</p>	<p>18. Las fianzas, otras obligaciones accesorias, como asimismo la constitución de hipotecas y prendas, y todos los instrumentos financieros que avalen, garanticen y/o cubran obligaciones cuando se pruebe que han sido contraídas para garantizar obligaciones que hayan pagado el impuesto de sellos correspondiente en la respectiva jurisdicción de otorgamiento, o que se encontraban exentas del mismo. Si no se demostrare el pago del impuesto sobre el instrumento principal, o en su caso la exención, el documento en el cual se formalicen</p>



rrespondiente o al que grave la obligación principal. estas garantías estará sometido al impuesto correspondiente o al que grave la obligación principal.  
 La presente exención también comprende los pagarés emitidos para garantizar los actos, contratos y/o instrumentos que hubiera tributado el impuesto correspondiente o se encontraren exentos.

---

De su lectura se observa que fueron incorporados a la exención todos los instrumentos financieros que avalen, garanticen y/o cubran obligaciones.  
 Se incorporó también en el último párrafo a los pagarés emitidos para garantizar los actos, contratos y/o instrumentos que hubieran tributado el impuesto correspondiente o se encontraren exentos.

---

Hacemos notar que al comienzo del nuevo texto se ha colocado la palabra “finanzas” en lugar de “fianzas”.

#### 6.4. Sustitución de los incisos 24 y 25 del artículo 385

##### *Operaciones financieras*

En ambos incisos se cambió la palabra “bancos” por “entidades financieras”. Recordamos que estos se hallan relacionados con operaciones de préstamo.

#### 6.5. Sustitución del inciso 34 del artículo 385

##### *Actos varios*

Texto anterior	Texto actual
34. Los contratos de trabajo para el personal en relación de dependencia, en cualquiera de las modalidades a que se refiere la ley de contrato de trabajo.	34. Los contratos de trabajo para el personal en relación de dependencia, en cualquiera de las modalidades a que se refiere la ley de contrato de trabajo y las contrataciones de personal encuadradas en las pasantías educativas.

---

De su comparación se desprende que fueron incorporadas a la exención las contrataciones de personal encuadradas en las pasantías educativas.

---

Apreciamos que debería haberse contemplado el resto de las modalidades no laborales

reguladas por el Ministerio de Trabajo de la Nación.

### 6.6. Sustitución del inciso 55 del artículo 385

#### *Locaciones y transferencias*

Texto anterior	Texto actual
55. Los instrumentos y actos relativos a la transferencia de dominio de automotores.	55. Los instrumentos y actos relativos a la transferencia de dominio de vehículos, excepto los usados comprendidos en los incisos a) y b) del artículo 27 de la ley tarifaria.

Apreciamos que esta limitación es producto de la exención consagrada en el impuesto sobre los ingresos brutos a partir del ejercicio fiscal 2010.

### 6.7. Sustitución del inciso 56 del artículo 385

#### *Cooperativas*

El citado inciso se refiere a los actos realizados entre las cooperativas y sus asociados, habiéndose agregado la palabra “actos”, que en el texto sustituido no existía.

### 6.8. Sustitución del inciso 57 del artículo 385

#### *Mutuales*

Texto anterior	Texto actual
57. Las actos que realicen las mutuales previstas en la ley nacional 20231 y sus asociados en el cumplimiento del objeto social y la consecución de los fines institucionales, excepto aquellas actividades reguladas por la ley de seguros.	57. Los actos que realicen las mutuales previstas en la ley nacional 20231 y sus asociados en el cumplimiento del objeto social y la consecución de los fines institucionales, excepto las actividades reguladas por la ley de seguros y las entidades financieras regidas por la ley 21526.

De la lectura del nuevo texto legal se desprende que entre las excepciones dispuestas se agregó a las entidades financieras regidas por la ley 21526.

### 6.9. Sustitución del inciso 58 del artículo 385

#### *Obras sociales*

Texto anterior	Texto actual
----------------	--------------

58. Los actos, contratos y operaciones que realicen las obras sociales comprendidas en la ley 23660 y las entidades de medicina prepaga, en el cumplimiento del objeto social y la consecución de los fines institucionales.

58. Los actos, contratos y operaciones que realicen las obras sociales comprendidas en la ley 23660, el Instituto de Servicios Sociales para el Personal de Seguros, Reaseguros, Capitalización de Ahorro y Préstamos para la Vivienda creada por la ley 19518, las entidades de medicina prepaga y toda entidad sin fines de lucro por operaciones vinculadas con la prestación de servicios relacionados con la salud humana, todos en el cumplimiento de su objeto social y la consecución de los fines institucionales.

---



---

En la nueva redacción fue agregado el Instituto de Servicios Sociales para el Personal de Seguros, Reaseguros, Capitalización de Ahorro y Préstamos para la Vivienda creada por la ley 19518 y toda entidad sin fines de lucro por operaciones vinculadas con la prestación de servicios relacionados con la salud humana.

---



---

#### 6.10. Sustitución del inciso 59 del artículo 385

##### *Locaciones y transferencias*

###### Texto anterior

59. Los actos de transferencia o locación de buques, naves, embarcaciones en general y/o aeronaves que tengan un destino exclusivamente comercial. Quedan excluidas consecuentemente de esta exención las transferencias de dominio y locaciones de naves, buques, yates y similares que sean destinadas total o parcialmente para uso particular.

###### Texto actual

59. Los actos de transferencia o locación de buques, naves, embarcaciones en general y/o aeronaves que tengan un destino exclusivamente comercial. Quedan excluidas consecuentemente de esta exención las transferencias de dominio y locaciones de naves, buques, embarcaciones en general y/o aeronaves que sean destinadas total o parcialmente para uso particular.

---



---

El inciso sustituido amplía las excepciones generalizándolas a embarcaciones en general y/o aeronaves.

---



---

#### 6.11. Nuevas exenciones incorporadas al artículo 385

##### *Hipotecas*

■ 59 bis. Los contratos de mutuo con garantía hipotecaria cuando el inmueble objeto de la hipoteca se encuentre en extraña jurisdicción.

**Actos varios**

■ 59 ter. Los contratos, actos y operaciones que realicen las personas físicas en ejercicio de actividades culturales y/o artísticas, así como también los espectáculos teatrales cuando se trate de obras en idioma nacional de autores argentinos o extranjeros con no menos de cinco años de residencia en el país.

■ 59 quáter. Los actos, contratos y operaciones que realicen las empresas comprendidas en las leyes nacionales 15336 y 24065, que realizan operaciones de venta en el mercado eléctrico mayorista.

■ 59 quinquies. Los actos, contratos y operaciones que realicen las empresas de transporte aéreo internacional de pasajeros, siempre que existan con el país de origen de la compañía aérea convenios de reciprocidad en materia tributaria.

**7. Incorporación del artículo 389 bis**

**Determinación de oficio**

El citado procedimiento no fue contemplado cuando se generalizó el impuesto de sellos; sí ahora, en cambio, con las modificaciones realizadas para el ejercicio fiscal 2010. A continuación transcribimos su contenido:

Texto anterior	Texto actual
No existía.	Cuando en el marco de las facultades de verificación se constatare incumplimientos a lo prescripto en el presente Título, se emitirá, previa intimación administrativa, la boleta de deuda por el impuesto no ingresado, el que tendrá carácter de título ejecutivo. Cuando la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos considere necesario a fin de determinar la obligación tributaria, iniciar un proceso de determinación de oficio, se aplicará en lo que corresponda el procedimiento establecido en el artículo 123 del presente Código.

De su lectura se desprende que cuando en el marco de las facultades de verificación se constataren incumplimientos en la determinación del impuesto bajo análisis, se emitirá la boleta de deuda por el gravamen no ingresado, el que tendrá el carácter de título ejecutivo. Y agrega que cuando la AGIP lo considere necesario a fin de determinar la obligación tributaria, podrá iniciar el proceso de determinación de oficio, de acuerdo con lo dispuesto al efecto para el impuesto sobre los ingresos brutos, en lo que corresponda. Se observa que la normativa en cuestión está otorgando una facultad discrecional al Fisco, en el sentido de poder optar cuándo iniciar una determinación de oficio y cuándo valerse de una boleta de deuda. Se ha intentado resolver la cuestión facultando a la autori-

dad de aplicación a emitir boleta de deuda y habilitar la ejecución fiscal inaudita parte.

---

Es imprescindible señalar que tal criterio produce una flagrante violación del derecho de defensa en la medida en que el contribuyente carecería de vías idóneas para hacer valer sus argumentaciones en sede administrativa.

Pensamos que en tales casos el acceso a la jurisdicción efectiva consagrado por el artículo 12, apartado 6, de la Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, habilitaría el tratamiento de los agravios de los contribuyentes creándose de esa manera una situación sumamente conflictiva e innecesaria por ser lo racional e indicado la existencia de una revisión administrativa previa.

---

La discrecionalidad otorgada coloca a los contribuyentes en una posición de absoluta inseguridad jurídica, proveniente justamente de la arbitraria opción que se otorga a la autoridad de aplicación.

## 8. Incorporación del artículo 66 bis

### Prescripción

Texto anterior	Texto actual
No existía.	Los términos de prescripción establecidos en el artículo 65 del presente Código, no correrán mientras los hechos imponibles no hayan podido ser conocidos por la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos, por algún acto o hecho que los exteriorice en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Esta norma es de aplicación para las obligaciones de carácter instantáneo y para los tributos de base patrimonial, en cuanto infrinjan normas de índole registral. Sin perjuicio de lo establecido en el párrafo anterior, el impuesto no resultará exigible, cuando al momento de la exteriorización, hubieran transcurrido más de diez (10) años contados a partir del 1 de enero del año siguiente a la realización de los hechos imponibles.

Con la incorporación realizada se establece, por un lado, que los términos de la prescripción no correrán mientras los hechos imponibles no hayan podido ser conocidos por la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos, por algún acto o hecho que los exteriorice en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Por otro, se establece el término de la prescripción en 10 años, lo que consideramos a todas luces irrazonable, ya que se aparta del principio general de los 5 años, circunstancia

que debería ser tenida en cuenta, entonces, con objeto de modificarla.

## CORRESPONDIENTES A LA LEY TARIFARIA

### 1. Alícuotas

#### Alícuota general

Se mantuvo en 0,80%.

Entre otros, se encuentran sujetos a ella, los boletos de compraventa de inmuebles o buques que no otorguen la posesión del bien y los actos que no se encuentren taxativamente enumerados.

#### Alícuotas especiales

Son las que a continuación señalamos:

	Alícuota Anterior	Alícuota Actual
Transferencia temporaria o definitiva de jugadores de fútbol	1%	
Las operaciones del Capítulo II del Título XII referido a operaciones monetarias	0,80 %	1%
Transferencia del dominio de automóviles usados radicados o que se radiquen en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires	-	1,5%
Transmisión a título oneroso de bienes inmuebles		
Contratos de compraventa de inmuebles o de cualquier otro acto por el cual se transfiera el dominio de inmuebles situados dentro y fuera de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y la transferencia se realice por un precio global sin determinarse en el respectivo instrumento los valores que corresponden a cada jurisdicción	2,5%	2,5%
Contratos de compraventa de terrenos en los cuales se hayan efectuado mejoras o construcciones con posterioridad a la fecha del boleto		
Transferencia de inmuebles y buques		
Contratos de leasing	0,5%	0,5%
Contratos de locación y sublocación, cesión de uso, leasing, etc.		

### 2. Importes varios

Seguidamente se indican los importes y valuaciones aplicables en determinadas situaciones, que se mantienen respecto del año anterior.

## Capítulo II | Venta de automotores usados

### BASE IMPONIBLE

#### 1. Introducción

Resaltamos que para el ejercicio fiscal 2010 se produjeron cambios sustanciales en el tratamiento de los automotores usados, toda vez que en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires pasaron a estar exentos en el impuesto sobre los ingresos brutos, en la provincia de Buenos Aires fueron gravados con alícuota 0 y en ambas jurisdicciones fueron alcanzados con el impuesto de sellos.

Ello así, describiremos primeramente el tratamiento vigente hasta el 31 de diciembre de 2009 (31 de octubre de 2009 en la provincia de Buenos Aires), para luego desarrollar el fijado a partir del 1 de enero de 2010 (en el caso de la provincia de Buenos Aires, a partir del 1 de noviembre de 2009).

#### 2. Tratamiento anterior

Como indicamos en el apartado anterior el tratamiento que describiremos es el vigente hasta el 31 de diciembre de 2009 en la Ciudad de Buenos Aires y hasta el 31 de octubre de 2009 en la provincia de Buenos Aires.

En este apartado analizaremos las normas que estuvieron vigentes para fijar la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos y cuándo se adoptaban criterios diferentes, de acuerdo con la forma en que se perfeccionara la operación.

Para una mejor exposición metodológica efectuaremos dicho análisis en forma comparativa con la provincia de Buenos Aires.

De los códigos fiscales de las jurisdicciones a las que nos referiremos se desprendían dos formas de imposición, según el modo en que se realizara la venta del automotor usado:

■ Si se trataba de un vehículo usado recibido como parte de pago de otra unidad, la base imponible era la diferencia entre el precio de venta y el valor que se le atribuyó en el momento de su recepción.

■ Si, en cambio, la venta del vehículo usado se originaba en la previa compra de este por parte del comerciante, la base imponible era el precio de venta.

La diferencia en el nivel de imposición variaba notablemente según se tratara de uno u otro caso, lo que demostraremos mediante casos prácticos.

En forma previa a la consideración de la cuestión central de este apartado, nos parece necesario realizar algunas breves consideraciones que ayudarán a su comprensión.

#### Aspectos comerciales

Respecto de los aspectos comerciales necesariamente debemos comenzar desde la comercialización de los automotores 0 Km, que es efectuada por las terminales, los importadores y los concesionarios por ellos designados, quienes deben inscribirse en ese carácter en el Registro de la Propiedad Automotor. En esa primera venta es ineludible que el automotor se inscriba en el citado Registro a nombre del adquirente.

Dado el carácter durable del bien, el automotor no agota su vida útil en el primer titular. Excepto en contadas excepciones, pasa por sucesivas personas (físicas o jurídicas), produciéndose, entonces, numerosas operaciones de transferencia que deberían ser inscriptas en el Registro de la Propiedad Automotor, circunstancia que no siempre ocurre. La dinámica que exhibe la comercialización de automotores, sumada a la complejidad y onerosidad del trámite, excede el marco legal y provoca que muchas operaciones no se registren y opere la tradición del bien entre las partes, sin que sea acompañada por la documentación que determinan las distintas normas dictadas para el caso. Con respecto a esta cuestión nos parece relevante transcribir lo manifestado por Moisset De Espanés <sup>1</sup>:

"Pero, debe destacarse también que en la gran mayoría de las transferencias de vehículos usados no puede aducirse la ignorancia de las exigencias legales, porque intervienen agencias especializadas en la comercialización de automotores, que actúan como intermediarios, adquiriendo unidades que luego revenden a nuevos clientes. Estos intermediarios en razón de su oficio, conocen o deben conocer perfectamente las normas vigentes, pero -para evitar la presión tributaria- reciben los vehículos sin efectuar la transferencia a su nombre, y hacen firmar al enajenante un compromiso de efectuar la transmisión de manera directa a la persona que en última instancia adquiere el coche para usarlo. Aunque en la realidad el vehículo fue adquirido por el intermediario, que abonó un precio, y luego habrá un nuevo acto jurídico de enajenación, el comerciante procura desaparecer y que en la superficie solo se vea una transferencia, de manera que ese solo acto soporte el impuesto y los gastos de registración. Esta forma de operar, muy difundida en la práctica comercial, es uno de los factores que contribuye en mayor medida al fracaso del sistema registral de transferencia de automotores usados".

También contribuye a que la documentación no se inscriba en el Registro la existencia del tributo de patentes que, por su carácter federal, tiene distintos sujetos activos (provincias y municipios) que lo hacen dificultoso y antieconómico.

### **Aspectos jurídicos**

Tal como señalamos en el apartado precedente, la titularidad de un automotor solamente se acredita con la inscripción del vehículo a nombre de su propietario, la que se realiza en el Registro de la Propiedad del Automotor.

El artículo 1 del decreto-ley 6582/58 establece que la transmisión del dominio de los automotores deberá formalizarse por instrumento público o privado y producirá efectos solamente entre las partes, y con relación a terceros, desde la fecha de su inscripción en el registro mencionado. Esa disposición tiene carácter constitutivo, toda vez que no existe el derecho real sobre un automotor si la transferencia al adquirente por parte del titular registral no ha sido inscripta, aun cuando se haya realizado la tradición del bien.

Aquí nos parece relevante efectuar una breve reseña de la evolución normativa ocurrida en materia del régimen jurídico del automotor, que en sus comienzos (antes del régimen citado en los párrafos anteriores) se encontraba regido por las normas generales del Código Civil. Respecto de las cosas muebles, su artículo 2412, establece: "La posesión de buena fe de una cosa mueble, crea, a favor del poseedor, la presunción de tener la propiedad de

<sup>1</sup> "Automotores y motovehículos. Dominio" – Ed. Zavalla – 1992.



ella, y el poder de repeler cualquier acción de reivindicación, si la cosa no hubiese sido robada o perdida"; impera el concepto de que la posesión de buena fe de una cosa mueble es equivalente al título del dominio y este se constituyó en la directriz sobre la que descansa el régimen jurídico de las cosas muebles (en nuestro caso, los automotores). En 1958 se resolvió sancionar un plexo normativo específico con objeto de tutelar a las partes involucradas en el comercio de los automotores, los terceros y, además, otorgar seguridad a las transacciones. Este es el origen, entonces, del decreto-ley 6582/58, citado más arriba, que crea el Registro Nacional del Automotor. Como fundamentos de la norma, entre otros, podemos mencionar: la "movilidad propia que no poseen otros bienes muebles", "su alto valor económico", los "hechos delictivos a que están sujetos", "la posibilidad de su individualización", etc., circunstancias todas que llevaron a incluirlos en la categoría de "bienes registrables".

### Situación en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

#### Con relación al Código Fiscal

La reforma practicada al Código Fiscal con vigencia para el año 2009 estableció que la base imponible era el monto total del precio de venta (artículo 163, t.o. 2008).

#### Con relación a la ley tarifaria

La ley tarifaria para el ejercicio fiscal 2009, en el artículo 60 (enunciación de actividades en forma residual), inciso 27), estableció en el 1,5% la alícuota a la que se halla sujeta la compraventa de bienes usados, la cual obviamente incluía a las operaciones referidas a los automotores usados.

**A considerar...** Esta alícuota, como veremos en los respectivos casos prácticos, alcanzaba a todas las operaciones con automotores usados, excepto a la consignación, ya que esta última no es una operación de compraventa.



### Situación en la provincia de Buenos Aires

Con respecto a la provincia de Buenos Aires, nos parece importante señalar que la alícuota del 3% resultó aplicable cuando las actividades se desarrollaban en establecimientos ubicados en ella y el total de ingresos gravados, no gravados y exentos, obtenidos por el contribuyente en el período fiscal anterior, por el desarrollo de cualquier actividad dentro o fuera de ella, no superara la suma de \$ 30.000.000.

En caso contrario, correspondía la aplicación de la alícuota del 4%.

Cuando se trataba de contribuyentes que hubieran iniciado actividades durante el ejercicio fiscal en curso, quedaban comprendidos en el beneficio señalado, siempre que el monto de ingresos gravados, no gravados y exentos obtenidos durante los dos primeros meses a partir del inicio de esas actividades, no superara la suma de \$ 5.000.000.

La alícuota del 3% resultaba aplicable exclusivamente a los ingresos provenientes de la actividad comercial desarrollada en el establecimiento ubicado en esa jurisdicción, con el límite de los ingresos atribuidos a la provincia de Buenos Aires por esa misma actividad, para el supuesto de contribuyentes comprendidos en las normas del convenio multilateral.

### Cuadro comparativo del tratamiento en ambas jurisdicciones

A continuación mostramos en un cuadro numérico un resumen de las distintas alternativas de imposición en las jurisdicciones consideradas.

#### TRATAMIENTO EN EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS DE LA VENTA DE AUTOMOTORES USADOS

	CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES	PROVINCIA DE BUENOS AIRES
<b>Datos</b>		
Precio de venta	28.000	28.000
Precio de costo	27.000	27.000
<b>Caso 1: Recibida como parte de pago de otra unidad</b>		
Base imponible		
Precio de venta	28.000	28.000
Menos:		
Precio de costo	- 27.000	- 27.000
Base imponible	1.000	1.000
Impuesto 1,5% hasta el 31/12/2009	<b>15</b>	Impuesto 3% hasta el 31/10/2009 <b>30</b>
<b>Caso 2: Recibida como parte de pago de otra unidad en el caso de concesionarias o agentes de venta</b>		
<i>Caso especial</i>		
	Se presume, salvo prueba en contrario, que la diferencia en ningún caso es inferior al 10% de valor de recepción:	Si el precio de compra es superior al de venta, no se computa para determinar el impuesto:
Precio de venta	28.000	28.000
Precio de costo o de recepción	- 27.000	29.000
Base imponible	1.000	0
Comparación con presunción		
10% s/precio de costo o recepción	2.700	Impuesto 3% hasta el 31/10/2009 0
Impuesto 1,5% s/precio de costo o recepción, pues es mayor que la diferencia. Hasta el 31/12/2009	40,5	
<b>Caso 3: Comprada por el comerciante a su propietario para su posterior venta</b>		
Precio de venta	28.000	28.000
Impuesto 1,5% hasta el 31/12/2009	<b>420</b>	Impuesto 3% hasta el 31/10/2009 <b>840</b>

CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES	Caso 4: Venta por mandato o consignación		PROVINCIA DE BUENOS AIRES
Base imponible			
Precio de venta	28.000		28.000
Menos:			
Transferido al comitente	- 27.000		- 27.000
Base imponible	1.000		1.000
Impuesto 4,9%. Continúan con este tratamiento	<b>49</b>	Impuesto 6%. Continúan con este tratamiento	<b>60</b>

Del cuadro que antecede, podemos realizar las siguientes consideraciones:

- En el caso de las unidades recibidas como parte de pago de otra unidad, en ambas jurisdicciones la base imponible se conformaba de la misma manera (diferencia entre su precio de venta y el monto que se le hubiera atribuido en oportunidad de su recepción); solamente variaban las alícuotas.
- En el mismo caso anterior, en la Ciudad de Buenos Aires, si se trataba de concesionarias o agentes de venta, existía la presunción (que admitía prueba en contrario) de que la diferencia en ningún caso era inferior al 10% del valor de recepción.
- En la provincia de Buenos Aires no existía la presunción señalada en el párrafo anterior. Solamente podía acontecer el caso especial en el cual el precio de compra era superior al de venta (en ese caso no había base imponible y, obviamente, tampoco impuesto determinado).
- En las dos jurisdicciones analizadas, en el caso de que el comerciante de automotores comprara una unidad usada para su posterior venta, la base imponible se regía por el principio general y solamente diferían las alícuotas.
- En el caso de venta por mandato o consignación, en ambas jurisdicciones el tratamiento es el mismo: la base imponible se conforma por la diferencia entre el precio de venta y el importe que se transfiera al comitente y solamente varían las alícuotas.

**A considerar...** Como corolario del análisis realizado, debemos manifestar una vez más la distorsión que se producía en el impuesto determinado, en función del diferente tratamiento impositivo en la venta de los automotores usados, según si se hubiesen recibido como parte de pago o si se hubieran comprado (en ambos casos para su posterior venta).

Recordando el ejemplo realizado sobre la venta de una unidad usada recibida como parte de pago, el impuesto determinado era de \$ 15 en la Ciudad de Buenos Aires y de \$ 30 en la provincia de Buenos Aires. Comparándolo con el gravamen que se determinaba para el caso de que el vehículo fuese comprado para su posterior venta, en la Ciudad de Bs. As. el gravamen determinado ascendía a \$ 420 y en la provincia de Bs. As. a \$ 840, situación que arrojaba una diferencia muy significativa.



### 3. Tratamiento actual

Como señalamos al comienzo, para el ejercicio fiscal 2010 (en el caso de la provincia de Buenos Aires, a partir del 1 de noviembre de 2009), en las dos jurisdicciones que estamos analizando se produjeron cambios sustanciales en el tratamiento de los automotores usados, toda vez que en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires quedaron exentos en el impuesto sobre los ingresos brutos, en la provincia de Buenos Aires fueron gravados con alícuota 0 y en ambas jurisdicciones fueron alcanzados con el impuesto de sellos.

En la jurisdicción capitalina la base imponible está conformada por el precio pactado. No encontramos previsión alguna en el Código Fiscal respecto de su comparación, por ejemplo, con el valor asignado. A los efectos del pago del impuesto a los automotores, la alícuota que resulta de aplicación es la del 1,5% para todos los casos.

A pesar de que la resolución (AGIP) 8/2010 establece, en su artículo 4, que la base imponible con relación a operaciones de transferencia de dominio de los vehículos usados estará constituida por el monto de la operación, del acto o contrato convenido por las partes y declarado en el formulario RNPA "08", o por la valuación fiscal del vehículo, si ésta fuera mayor, y que se considera como valuación fiscal a los efectos de la liquidación del impuesto de sellos la informada por la Dirección Nacional del Registro Nacional de la Propiedad del Automotor y Créditos Prendarios, no lo hemos considerado en el ejercicio toda vez que el citado organismo carece de facultades en orden a establecer la base imponible de un tributo, ya que ellas son propias del Poder Legislativo, con lo cual se estaría vulnerando, entre otros, el principio de legalidad.

En cambio, en la provincia de Buenos Aires, se ha dispuesto que en los contratos de compraventa de vehículos automotores, el impuesto se liquidará sobre el precio de venta o sobre el valor asignado al vehículo a efectos del cálculo del impuesto a los automotores correspondiente al año en el cual se produzca la operación, el que fuera mayor. Se fijaron dos alícuotas: una del 2%, que resulta de aplicación general, y la otra del 1%, cuando intervienen habitualistas en la operación. Se ha dispuesto que esta última alícuota resulta de aplicación cuando se trata de la compraventa de automotores usados respaldada por una factura de venta emitida por agencias o concesionarios que sean contribuyentes del impuesto sobre los ingresos brutos en la provincia de Buenos Aires y que se encuentren inscriptos como comerciantes habitualistas en los términos previstos en el decreto-ley 6582/1958.

**Cuadro comparativo del tratamiento en ambas jurisdicciones**

A continuación mostramos un resumen de las alternativas de imposición en las jurisdicciones consideradas.

<b>TRATAMIENTO EN EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS O SELLOS DE LA VENTA DE AUTOMOTORES USADOS</b>			
	<b>CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES</b>		<b>PROVINCIA DE BUENOS AIRES</b>
<b>Datos</b>			
Precio de venta	28.000		28.000
Precio de costo	27.000		27.000
<b>Caso 1: Recibida como parte de pago de otra unidad</b>			
Impuesto de sellos			
Base imponible			
Precio de venta	28.000		28.000
Valor pago imp. automotor:			29.000
Base imponible	28.000		29.000
Impuesto 1,5% desde el 1/1/2010	<b>420</b>	Caso general 2%	<b>580</b>
		Habitualista 1%	<b>290</b>
		Desde el 1/11/2009	
<b>Caso 2: Recibida como parte de pago de otra unidad en el caso de concesionarias o agentes de venta</b>			
Impuesto de sellos			
Base imponible			
Precio de venta	28.000		28.000
Valor pago imp. automotor:			29.000
Base imponible	28.000		29.000
Impuesto 1,5% desde el 1/1/2010	<b>420</b>	Caso general 2%	<b>580</b>
		Habitualista 1%	<b>290</b>
		Desde el 1/11/2009	
<b>Caso 3: Comprada por el comerciante a su propietario para su posterior venta</b>			
Impuesto de sellos			
Base imponible			
Precio de venta	28.000		28.000
Valor pago imp. automotor:			29.000
Base imponible			29.000
Impuesto 1,5% desde el 1/1/2010	<b>420</b>	Caso general 2%	<b>580</b>
		Habitualista 1%	<b>290</b>
		Desde el 1/11/2009	

CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES	PROVINCIA DE BUENOS AIRES	
Caso 4: Venta por mandato o consignación		
Impuesto sobre los ingresos brutos		
Base imponible		
Precio de venta	28.000	28.000
Menos:		
Transferido al comitente	- 27.000	- 27.000
Base imponible	1.000	1.000
Impuesto 4,9%. Continúan con este tratamiento	<b>49</b>	Impuesto 6%. Continúan con este tratamiento <b>60</b>

Del cuadro precedente, que hemos confeccionado respetando las alternativas existentes hasta antes de la reforma, se desprende que en todos los casos gravados con el impuesto de sellos el tratamiento es el mismo (las únicas sujetas al impuesto sobre los ingresos brutos son las operaciones de consignación).

En ambas jurisdicciones, salvando las diferencias de alícuotas, se desprende un importante incremento en la tributación cuando las unidades vendidas son previamente recibidas como parte de pago de otra unidad.

En el caso de las unidades compradas al propietario para su posterior venta, en la Ciudad de Buenos Aires, coincide el impuesto determinado en ambos tratamientos (anterior y actual) dada la igualdad de base imponible y alícuota. En la provincia de Buenos Aires es menor el gravamen con el actual tratamiento, habida cuenta de que las alícuotas son menores.

Para finalizar, hacemos notar que en las operaciones que se encuentran ahora alcanzadas con el impuesto de sellos, no es el habitacionalista quien debería ingresarlo, sino el comprador del vehículo, ya que con arreglo a lo dispuesto en el artículo 380 del Código Fiscal, son contribuyentes todos aquellos que formalicen los actos y contratos, y realicen las operaciones sometidas al gravamen.