

RESOLUCIÓN GENERAL N° 045/2012
ALCANCE DE LOS IMPUESTOS SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS Y
SELLOS CUANDO INTERVIENEN EN LA VENTA DE INMUEBLES

POSADAS, 12 de Noviembre de 2012

VISTO:

El “Expte. N° 3252-9119-2012 Colegio de Escribanos s/ solicita resolución General interpretativa”; y la gran cantidad de consultas que realizan los escribanos en su carácter de agentes de retención de los impuestos sobre los ingresos brutos y sellos cuando intervienen en la venta de inmuebles, y;

CONSIDERANDO:

QUE el Artículo 17 Inc. a) del Código Fiscal faculta a la Dirección a dictar actos reglamentarios y/o interpretativos de contenido general, con observancia del principio de legalidad tributaria;

QUE el Artículo 141 del Código Fiscal establece: “El ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la Provincia de Misiones, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locación de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso, cualquiera sea el resultado económico obtenido y la naturaleza del sujeto que la preste, y lugar donde se realice (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios, lugares de dominio público y privado y todo otro de similar naturaleza) estará alcanzado con un impuesto sobre los ingresos brutos en las condiciones que se determinan en los artículos siguientes. La habitualidad deberá determinarse teniendo en cuenta especialmente la índole de las actividades, el objeto de la empresa, profesión o locación y los usos y costumbres de la vida económica. Se entenderá como ejercicio habitual de la actividad gravada el desarrollo, en el ejercicio fiscal, de hechos, actos u operaciones de la naturaleza de las gravadas por el impuesto, con prescindencia de su cantidad o monto, cuando los mismos sean efectuados por quienes hagan profesión de tales actividades. La habitualidad no se pierde por el hecho de que, después de adquirida, las actividades se ejerzan en forma periódica o discontinua.”

QUE en principio el hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos presenta cuatro caracteres esenciales:

- a) el ejercicio de actividad,
- b) la habitualidad,
- c) que sea onerosa,
- d) el sustento territorial, los cuales por regla general deben estar presentes para que se configure el hecho imponible;

QUE como toda regla general el principio enunciado ut supra contiene excepciones y en el caso se encuentran contempladas en el Artículo 142 del Código Fiscal (Ley XXII N° 35) Inciso c) que dice: “Se considerarán también actividades alcanzadas por este impuesto las siguientes operaciones,

realizadas dentro de la Provincia, sea en forma habitual o esporádica: ...c) el fraccionamiento y la venta de inmuebles (loteos) y la compraventa y la locación de inmuebles;...” es decir el Código Fiscal deja de lado la habitualidad para gravar todos los ingresos provenientes de la venta de inmuebles, cualquiera sea la clase o tipo que se trate es decir es extensivo a los urbanos, rurales, baldíos, etc., ya que la norma no distingue y como reza la regla de interpretación que nos viene del derecho romano “Ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemos”;

QUE el principio enunciado encuentra una serie de excepciones que de forma taxativa se enumeran en el artículo e inciso citado número 2, y dice: “...Esta disposición no alcanza a: ...2- ventas de unidades habitacionales efectuadas después de los dos (2) años de su escrituración, en los ingresos correspondientes al enajenante, salvo que éste sea una sociedad o empresa inscripta en el Registro Público de Comercio. Este plazo no será exigible cuando se trate de ventas efectuadas por sucesiones, de ventas de única vivienda efectuadas por el propietario y las que se encuentren afectadas a la actividad como bienes de uso; 3- venta de lotes pertenecientes a subdivisiones de no más de diez (10) unidades, excepto que se trate de loteos efectuados por una sociedad o empresa inscripta en el Registro Público de Comercio; 4- transferencias de boletos de compra - venta en general ...”;

QUE de la norma citada se infiere que los ingresos provenientes de la venta de inmuebles sea que provenga de la actividad habitual o que provenga de actividad esporádica se encuentra alcanzada por el impuesto sobre los ingresos brutos;

QUE dicho principio general contiene excepciones, no estando alcanzado por el impuesto cuando la venta sea realizada por persona física no inscripta en el Registro Público de Comercio correspondiente a: 1) Unidades habitacionales efectuadas después de los dos años de escrituración es decir desde la fecha de otorgamiento de la escritura traslativa de dominio. Por unidades habitacionales se entiende de acuerdo a la definición que da este Artículo 142 Inc. c) punto 1) ultima parte a “...única y exclusivamente a aquéllas destinadas a viviendas.” 2) venta realizada por sucesiones indivisas, 3) Vivienda única efectuada por el propietario, acreditado mediante declaración jurada e informe del Registro de la Propiedad Inmueble 4) Lotes pertenecientes a subdivisiones de hasta diez (10) unidades efectuadas por persona física no inscripta en el Registro Público de Comercio. 5) Transferencia de boleto de compraventa;

QUE en el caso de la venta de lotes enumerado en el punto 4) del párrafo anterior para estar incluida en la excepción de la norma deben tenerse en cuenta dos elementos para computar la cantidad de lotes, éstos son el titular del lote y el lote original. En tanto las sucesivas subdivisiones las realice el mismo titular debe tomarse el lote original a fin de computar la cantidad de lotes establecidos por la norma;

QUE tampoco se encuentran alcanzados los ingresos provenientes de las ventas de inmuebles que revistan la calidad de bienes de uso por ser considerado ingresos no computables y estar expresamente excluido por el Artículo 149 Inc. f) del Código Fiscal, debiendo en este caso acreditarse dicha circunstancia a través de certificación contable;

QUE de acuerdo a las normas transcriptas ut supra se concluye que el principio general que establece

el Código Fiscal es que se encuentra alcanzado por el impuesto sobre los ingresos brutos los ingresos provenientes de la venta de inmuebles en general, estando excluidos únicamente las ventas que correspondan a las excepciones enumeradas taxativamente por el Código Fiscal y que fueran expuestas en los considerando precedentes. De esta forma la venta de inmuebles que realice una sociedad o empresa inscrita en el Registro Público de Comercio tributa el impuesto con la única excepción que se trate de un bien de uso;

QUE también es necesario interpretar el impuesto de sellos en relación a los alcances de los Artículos 180 y 181 del Código Fiscal y Artículo 25 de la Ley XXII N° 25, y la resolución general 39/12 ratificada por ley VII N° 73 específicamente la alícuota y base imponible que tributan los actos de compraventa o permuta de inmuebles instrumentados en boletos de compraventa y la cesión de los mismos y los realizados mediante escritura traslativa de dominio (escritura pública);

QUE el Artículo 180 del Código Fiscal establece: “Estarán sujetos al impuesto proporcional que fije la Ley de Alícuotas sobre los montos imposables respectivos, los actos que se mencionan a continuación, en oportunidad del otorgamiento de las escrituras públicas: a) compraventa o permuta de inmuebles o cualquier otro acto por el cual se transfiere el dominio de estos bienes a título oneroso...”;

QUE el Artículo 181 del Código Fiscal establece: “El impuesto previsto en el artículo anterior debe abonarse aún en los casos en que no se realice escritura pública, por existir disposiciones legales que así lo autoricen en las oportunidades que determine la Dirección. En el caso de transferencias de inmuebles se computará como pago a cuenta el impuesto de sellos pagado sobre los boletos de compraventa y permuta y las cesiones de los mismos cuando se trate de bienes inmuebles, o sobre los contratos de sociedad en la parte correspondiente al valor de los inmuebles.”;

QUE, por su parte el Artículo 25 de la Ley XXII N° 25 (reformado por la Ley VII N° 73) dice: “Respecto de las operaciones sobre inmuebles a que alude el Artículo 180 de la Ley XXII - N° 35 (Antes Ley 4366) - Código Fiscal, se aplicará la alícuota del treinta por mil (30 %) en los actos que se mencionan a continuación, excepto que se traten de viviendas únicas, económicas o adjudicadas a través de Instituto Provincial de Desarrollo Habitacional o la Entidad Binacional Yacyretá, las que continuarán tributando a la alícuota del veinticinco por mil (25 %): a)compraventa o permuta de inmuebles o cualquier otro acto por el que se transfiere el dominio de estos bienes a título oneroso. Están incluidas las transferencias del dominio de inmuebles que se realicen con motivo de: 1. aportes de capital a sociedades; 2. transferencias de establecimientos comerciales o industriales; 3. disolución de sociedades y adjudicación a los socios.”;

QUE de la interpretación armónica, integral y sistemática de las normas citadas se infiere que se encuentra alcanzado con el impuesto de sellos a la alícuota del treinta por mil (30 %) los actos de compraventa, permuta de inmuebles sea realizado en instrumento público (escritura traslativa de dominio) o instrumento privado (boleto de compraventa) con la salvedad que si se utiliza éste ultimo instrumento el pago que se efectuó podrá ser utilizado como pago a cuenta del impuesto que resulte al realizarse la escritura traslativa de dominio. En igual sentido los casos de cesión de boletos de compraventa;

QUE los mismos actos señalados ut supra se encuentran alcanzados con la alícuota del veinticinco por mil (25 %) cuando tengan por objeto: 1) Vivienda única, 2) Vivienda económica y 3) vivienda del Instituto Provincial de Desarrollo habitacional (IPRODHA) o Entidad Binacional Yacyretá que no hubieren sufrido mejoras cuando los actos sean celebrados por los adjudicatarios de éstas;

QUE en cuanto a la base imponible cualquiera sea la forma de instrumentación corresponde proceder de acuerdo a lo establecido en el Artículo 190 del C.F, es decir debe efectuarse la comparación del precio de la operación con la valuación fiscal que establezca la Dirección General de Rentas, la que resulte mayor, aclarando que en el caso que se hubiera pagado el impuesto en función de lo expuesto el mismo tendrá carácter de definitivo, por lo que al momento de efectuarse la escritura traslativa de dominio no corresponderá pagar el tributo en tanto se mantengan las mismas condiciones subjetivas (mismas partes) y objetivas (mismo inmueble y precio) de la fecha de dicho pago. En el caso de resultar imposible precisar la valuación fiscal la base imponible estará dada por el monto del acto, revistiendo el mismo el carácter de pago a cuenta del impuesto que resulte al realizarse la escritura traslativa de dominio;

POR ELLO:

EL DIRECTOR PROVINCIAL DE RENTAS

R E S U E L V E :

ARTÍCULO 1º.- INTERPRETASE que el Artículo 142 Inc. c) del Código Fiscal alcanza con el impuesto sobre los ingresos brutos los ingresos provenientes de la venta de inmuebles, ya sea de forma habitual o esporádica, cualquiera sea el sujeto vendedor y, cualquiera sea la clase o tipo de inmueble que se trate es decir sean urbanos, rurales, baldíos, y/o similares.-

ARTÍCULO 2º.- INTERPRETASE que se encuentra exceptuado del pago del impuesto sobre los ingresos brutos la venta realizada por persona física no inscripta en el Registro Público de Comercio que corresponda a: 1) Unidades habitacionales efectuadas después de los dos años de escrituración, 2) por sucesiones indivisas, 3) Vivienda única efectuada por el propietario, 4) lotes pertenecientes a subdivisiones de hasta diez (10) unidades y 5) Transferencia y/o cesión de boleto de compraventa.-

ARTÍCULO 3º.- INTERPRETASE que por unidades habitacionales debe entenderse conforme a la definición que brinda el Artículo 142 Inc. c) punto 1) última parte, es decir a “única y exclusivamente a aquéllas destinadas a viviendas.”.-

ARTÍCULO 4º.- INTERPRETASE que la calidad de vivienda única tanto para el impuesto sobre los ingresos brutos como para el impuesto de sellos deberá ser acreditada mediante declaración jurada del vendedor e informe expedido por el Registro de la Propiedad Inmueble.-

ARTÍCULO 5º.- INTERPRETASE que la calidad de vivienda económica deberá ser acreditada con certificado catastral o constancia que expida la Dirección General de Catastro de la Provincia.-

ARTÍCULO 6º.- INTERPRETASE que la venta de lotes pertenecientes a subdivisiones de hasta diez (10) unidades refiere a la venta realizada por el mismo titular o interpósita persona tomando

como punto de partida el lote original.-

ARTÍCULO 7°.- INTERPRETASE que no se encuentran alcanzados con el impuesto sobre los ingresos brutos las ventas de inmuebles que revistan la calidad de bienes de uso, debiéndose acreditar dicha circunstancia mediante certificación contable expedida por contador público con las formalidades que establecen las normas y Consejo respectivo.-

ARTÍCULO 8°.- INTERPRETASE que se encuentran alcanzados con la alícuota del treinta por mil (30 ‰) del impuesto de sellos los actos de compraventa o permuta de inmuebles instrumentados en boletos de compraventa y la cesión de los mismos y; los realizados mediante escritura traslativa de dominio (escritura pública).-

ARTÍCULO 9°.- INTERPRETASE que los mismos actos señalados en el artículo anterior se encuentran alcanzados con la alícuota del veinticinco por mil (25 ‰) cuando tengan por objeto: 1) Vivienda única, 2) Vivienda económica y 3) vivienda del Instituto Provincial de Desarrollo habitacional (IPRODHA) o Entidad Binacional Yacyretá que pertenezcan a un núcleo habitacional y no hubieren sufrido mejoras cuando los actos sean celebrados por los adjudicatarios de éstas.-

ARTÍCULO 10°.- INTERPRETASE que la base imponible del impuesto de sellos en la venta de inmuebles cualquiera sea la forma de instrumentación está dada por la comparación del precio de la operación con la valuación fiscal que establezca la Dirección General de Rentas el que resulte mayor. En caso que se pague el impuesto de acuerdo a lo expuesto precedentemente, éste tendrá carácter de definitivo en tanto se mantengan las mismas condiciones subjetivas (mismas partes) y objetivas (mismo inmueble y mismo precio) a la fecha del mismo. De resultar imposible precisar la valuación fiscal la base imponible estará dada por el monto estipulado del acto, revistiendo el mismo el carácter de pago a cuenta del impuesto que resulte al realizarse la escritura traslativa de dominio.-

ARTÍCULO 11°.- REGISTRESE, PUBLIQUESE en el boletín oficial de la Provincia, tomen conocimiento las distintas Subdirecciones de la Dirección General de Rentas, cumplido archívese.