

IMPUESTO DE SELLOS

INTRODUCCIÓN

El Impuesto de Sellos grava todos aquellos instrumentos públicos o privados, reveladores de actos jurídicos de carácter oneroso, que sean otorgados en la jurisdicción que pretende someterlos a imposición o que, celebrados fuera de ella, produzcan determinados efectos en la misma.

En el Derecho Tributario se consagra como método interpretativo el denominado “principio de la realidad económica”; sin embargo, tal principio carece de relevancia en el caso del Impuesto de Sellos ya que lo que se grava es la instrumentación del acto; así lo tiene dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación al declarar los principios de “literalidad” e “instrumentalidad” como ejes de la imposición en este tipo de gravámenes (“TGS c/Pcia. de Santa Cruz”, “YPF c/T. del Fuego”, etc.).

OBJETO DEL IMPUESTO DE SELLOS (art. 204 C.F.)

Se encuentran sujetos al Impuesto de Sellos:

1. Todos los actos, contratos, obligaciones y operaciones a título oneroso que consten en instrumentos públicos o privados emitidos en la Provincia y que importen un interés pecuniario o un derecho.
2. Los actos, contratos y operaciones a título oneroso realizadas por correspondencia epistolar o telegráfica, formalizados entre presentes o ausentes, sea mediante correspondencia, correo electrónico, con firma electrónica o digital y/o cualquier otro medio.
3. Las operaciones monetarias que representen entregas o recepciones de dinero que devenguen interés efectuadas por entidades financieras regidas por la Ley Nacional de Entidades Financieras.
4. Los créditos instrumentados a través de Tarjetas de Créditos o de Compras.

Instrumentalidad: La Ley 23.548 de Coparticipación Federal de Impuestos Nacionales consagra el principio de instrumentalidad, es decir, sólo podrán gravarse declaraciones de voluntad contenidas en documentos públicos o privados. Las legislaciones provinciales han sido uniformes al receptar esta regla y gravar los contratos onerosos suscriptos en su propia jurisdicción o con efectos en aquélla cuando el contrato ha sido celebrado en distinta jurisdicción.

Así, la exteriorización formal de un acto, contrato u operación en un instrumento es condición para su gravabilidad, y sin ella no se verifica obligación tributaria alguna. Dichos instrumentos adquieren virtualidad tributaria por su sola creación y existencia material, con abstracción de su validez, eficacia jurídica o posterior cumplimiento.

El art. 205 del C.F. dispone que se entiende por instrumento “toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones, de manera que revista los caracteres exteriores de un título jurídico con el que se pueda exigir el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes”.

Es decir que un instrumento estará sujeto al Impuesto de Sellos siempre que un acto jurídico oneroso se encuentre documentado de manera tal que, con ese sólo documento, el acreedor pueda compeler a su deudor a ejecutar la prestación debida.

Territorialidad:

Instrumentos otorgados en otro Provincia: La imposición del tributo será procedente en el caso instrumentos otorgados fuera de la jurisdicción de Mendoza, pero que deban cumplir sus efectos en ella. Así, el impuesto es debido en el caso de *“actos, contratos, obligaciones y operaciones a título oneroso realizados fuera de la Provincia cuando alguna o varias de las prestaciones deban ser ejecutadas o cumplidas en la Provincia o cuando se inscriban, presenten o hagan valer ante cualquier autoridad administrativa o judicial de la Provincia o en instituciones bancarias o similares establecidas en ésta.”*

A los fines del pago del Impuesto de Sellos no se considera que produce efectos en la Provincia la presentación de instrumentos en dependencias judiciales, administrativas o privadas, cuando sólo tengan por objeto acreditar personería o constituir un elemento de prueba, como tampoco la presentación en instituciones bancarias de títulos de créditos emitidos y pagaderos en otra jurisdicción al solo efecto de gestionar su cobro.

Asimismo, no corresponde el pago del tributo en Mendoza cuando el mismo ya hubiera sido ingresado en la jurisdicción de origen del instrumento, con excepción de los instrumentos correspondientes a actos, contratos obligaciones u operaciones referidas a bienes muebles o inmuebles radicados o registrados en la Provincia, los que deben satisfacer el gravamen en Mendoza.

Si en un instrumento no conste lugar de emisión, el mismo se considera emitido en Mendoza (esta presunción NO admite prueba en contrario).

Instrumentos otorgados en el extranjero: También están sujetos al Impuesto de Sellos los “*actos, contratos, obligaciones y operaciones a título oneroso formalizados en el exterior*”.

¿CUÁNDO PROCEDE EL PAGO DEL IMPUESTO DE SELLOS? (art. 205 C.F.)

El Impuesto de Sellos debe satisfacerse por el sólo hecho de la instrumentación o existencia material de aquellos actos, contratos, obligaciones y operaciones gravadas, con abstracción de su validez, eficacia jurídica o verificación de sus efectos.

Salvo los casos especialmente previstos, el hecho de que queden sin efecto los actos o se inutilicen total o parcialmente los instrumentos no da lugar a devolución, compensación o canje del impuesto pagado.

Así, puede suceder que se abone el impuesto por un documento que instrumente un contrato de prestación de servicios o de compraventa que luego, por cualquier motivo, no se lleva a cabo. En tal hipótesis, no procede la devolución del tributo abonado, ya que el impuesto se aplica por la sola creación y existencia material de los instrumentos gravables con abstracción de su validez o posterior cumplimiento.

El impuesto establecido para cada uno de los actos, contratos, obligaciones y operaciones es independiente y debe ser satisfecho aisladamente según corresponda, aunque concurren o se formalicen en un mismo instrumento, salvo disposición expresa en contrario. Cuando manifiestamente los distintos actos, contratos, obligaciones y operaciones versaren sobre el mismo objeto, se formalizaren en un mismo instrumento y entre las mismas partes, siempre que guardaren una relación de interdependencia tal que no pudiera existir el accesorio a falta del principal, se pagará solamente el impuesto correspondiente al hecho imponible de mayor tributación (art. 206 C.F.).

IMPUESTO DE SELLOS Y CONTRATOS ENTRE AUSENTES (art. 207 C.F.):

Establece el Código Fiscal que “*Los actos, contratos y operaciones realizados en forma epistolar o por cable, telegrama, fax o cualquier otro medio idóneo están sujetos al pago del Impuesto de Sellos desde el momento en que se formule la aceptación de la oferta, salvo que se produzca la retractación de esta y siempre que se verifique cualquiera de las condiciones siguientes:*

- 1. Se acepten las propuestas o el pedido formulado por carta, cable, telegrama, fax o cualquier otro medio idóneo, reproduciendo totalmente la propuesta o sus enunciaciones o elementos esenciales que permitan determinar el objeto del contrato.*
- 2. Las propuestas, pedidos o presupuestos aplicados, sean aceptados con su firma por su destinatario.*

La carta, cable, telegrama, fax o cualquier otra correspondencia o papel firmado que acepte la propuesta o pedido, sin reunir las condiciones establecidas en el primer párrafo de este artículo, estarán gravados en el caso de ser presentados en juicio para hacer valer las obligaciones convenidas, su modificación o resolución. En dicha eventualidad, solo deberá abonarse el tributo por toda la correspondencia que se refiere a un mismo acto.

Las disposiciones precedentes no regirán cuando se probare que los mismos actos, contratos, obligaciones y operaciones se hallaren consignados en instrumentos debidamente sellados en la Provincia de Mendoza."

El Impuesto de Sellos no se limita a gravar solo a los contratos celebrados entre presentes –en donde las partes intercambian ofertas y contrapropuestas en el mismo tiempo- sino que incluyen dentro de su ámbito a los contratos formalizados entre personas ausentes.

En el caso de contratos perfeccionados por correspondencia epistolar, se establecen ciertos requisitos para la procedencia del gravamen, estando relacionadas esas condiciones con la forma empleada por las partes para manifestar su voluntad de contratar.

Así, para que el acto esté gravado la propuesta debe formularse por medio de un escrito dirigido a la otra parte contratante y la aceptación de la propuesta debe manifestarse mediante la misma vía reproduciendo totalmente la propuesta o sus enunciaciones o elementos esenciales que permitan determinar la índole del contrato, o insertando las firmas del aceptante sobre la propuesta original.

Si la aceptación de la propuesta no se realiza de alguna de las formas indicadas, el contrato, aun teniendo virtualidad jurídica, no está alcanzado con el impuesto.

En consecuencia, las propuestas aceptadas tácitamente, es decir, mediante la realización de un hecho previsto en la oferta que, de producirse, ha de interpretarse indubitablemente como manifestación positiva de prestar conformidad a los términos de aquélla, no configuran contrato por correspondencia en los términos del Impuestos de Sellos.

Al respecto cabe mencionar la teoría del "*Complejo Instrumental*", en virtud de la cual se pretende tener por verificado el hecho imponible en los casos en que la voluntad contractual no se configura a través de un instrumento único, sino mediante un conjunto de actos o instrumentos que resultan insuficientes individualmente para evidenciar dicha voluntad.

Esta teoría resulta contraria al Régimen de Coparticipación Federal, que claramente exige que el instrumento debe revestir "*los caracteres exteriores de*

un título jurídico con el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes".

La jurisprudencia ha rechazado en numerosas ocasiones las pretensiones fiscales basadas en esta teoría.

ACTOS Y OBLIGACIONES SUJETOS A CONDICIÓN (art. 208 C.F.):

A los fines de la aplicación del Impuesto de Sellos, las obligaciones sujetas a condición serán consideradas como puras y simples

Los actos, contratos y operaciones cuyo precio, monto o valor pudieran resultar incrementado por cláusulas sujetas a condición, abonarán el tributo por el máximo condicional del contrato.

Esto no se aplica en el caso de contratos que contienen obligaciones cuyo cumplimiento esté supeditado a la aprobación judicial, o de directorios o gerencias de instituciones oficiales.

PRORROGAS Y RENOVACIONES (art. 209 C.F.):

Las prórrogas, renovaciones, reinscripciones o nuevas instrumentaciones de actos, contratos, obligaciones u operaciones gravadas son consideradas como nuevos hechos imponible a partir del momento en que tengan lugar.

En los contratos con cláusulas de opción a prórroga no se tendrá en cuenta, a los fines del impuesto, la vigencia original del instrumento que la contenga, sino el momento en que la misma tenga lugar.

En los contratos de locación que no se hubiese formalizado el instrumento de prórroga y detectándose que se ha hecho uso a la opción de prórroga, se cobrará el Impuesto de Sellos por la prórroga determinada en el contrato originario.

SUJETOS PASIVOS (art. 211 a 214 C.F.):

Son contribuyentes obligados a ingresar el Impuesto de Sellos los sujetos (personas físicas o jurídicas) que realicen los actos, obligaciones y operaciones alcanzados por el impuesto. También los tenedores de los instrumentos sujetos al gravamen.

En aquellos casos en los que en la realización del hecho imponible intervienen dos o más sujetos, todos ellos se considerarán contribuyentes en forma solidaria y por el total del impuesto. Esto sin perjuicios del derecho de cada uno de los obligados a repetir de los demás la cuota que les correspondiere de acuerdo con su participación en el acto, la cual se considerará que es por partes iguales (salvo expresa disposición en contrario).

Los convenios sobre traslación del impuesto solo tienen efectos entre las partes, por lo que no son oponibles al Fisco.

Si alguno de los sujetos intervinientes estuviere exento del tributo, la obligación fiscal se limitará a la cuota que le corresponda al sujeto no exento, sin perjuicio de la solidaridad.

Agentes de retención o recaudación / Presentación de declaraciones juradas (art. 214): El Código Fiscal prevé que los escribanos, comisionistas, corredores, martilleros, bancos, compañías de seguros, Registros Nacionales de la Propiedad del Automotor y demás entidades financieras, comerciales, industriales, y civiles, así como personas humanas que realicen o intervengan en situaciones de hecho o de derecho que constituyan hechos imponibles del Impuesto de Sellos, actuarán como **agentes de retención o recaudación**.

BASE IMPONIBLE (arts. 215 a 237 C.F.):

La base imponible para el cálculo del Impuesto de Sellos es el **monto total** del acto, contrato, obligación u operación instrumentada y gravada.

Sin embargo, la normativa prevé ciertos conceptos que no integran la base imponible (art. 215):

- Importes correspondientes a Impuestos Internos, IVA (Débito Fiscal), Impuestos a los Combustibles Líquidos y Gas e Impuestos destinados a los Fondos Nacionales de Autopistas y Especial de Tabaco.
- Importes correspondientes a interés de financiación.

Estos conceptos solo pueden ser deducidos cuando se identifiquen y discriminen en forma precisa en los instrumentos alcanzados por el tributo.

Contratos o actos con valor indeterminado (art. 232): Si el valor de los actos o contratos sujetos al impuesto es indeterminado, las partes deben estimar y fundamentar dicho valor en el mismo instrumento.

La estimación debe fundarse en todos los elementos de juicio vinculados directa o indirectamente al acto o contrato (como antecedentes, rendimientos esperados, valor o avalúo fiscal de los bienes, etc.).

ATM puede impugnar la estimación efectuada por las partes y practicarla de oficio, sin perjuicio de las sanciones que se impongan si la estimación careciese de fundamentos adecuados al caso, o estos resultaren falsos.

Cuando de ninguna manera pueda ser estimado el valor económico del acto o contrato, se paga el impuesto fijo que establezca la Ley Impositiva.

Actos, contratos, obligaciones y operaciones en moneda extranjera (art. 236): Cuando la operación se exprese en moneda extranjera el impuesto se liquida

sobre el equivalente en moneda de curso legal al tipo de cambio vendedor vigente al primer día hábil inmediato anterior a la fecha de su celebración fijado por el Banco de la Nación Argentina.

Supuestos con regulación específica en el C.F.:

- *Transmisión de inmuebles* (art. 216): el impuesto se liquida sobre el precio convenido por las partes. Si el precio convenido es inferior al valor inmobiliario de referencia, se considerará este último para la liquidación del impuesto.
- *Transmisión de dominio de bienes muebles* (art. 217): el impuesto se liquida sobre el precio convenido por las partes. En el caso de contratos o acuerdos de transferencia de automotores usados y motovehículos, el precio no puede ser inferior al valor que establezca ATM.
- *Contratos de concesión de obras remunerados con la concesión de explotación de las mismas* (art. 218): la base imponible será exclusivamente el valor de las obras comprometidas a ejecutar en el acto de concesión pertinente.
- *Rentas vitalicias* (art. 219): la base imponible será igual al décuplo de la renta anual.
- *Rentas temporarias* (art. 219): la base imponible será equivalente a la renta anual por los años de duración. Cuando no pudiese establecerse el monto se tomará como base una renta del 7% anual del avalúo fiscal (bienes inmuebles) o de tasación pericial (bienes muebles).
- *Derechos reales de usufructo, uso y habitación y servidumbre* (art. 219): si su valor no esté expresamente determinado, la base se fijará de acuerdo con lo dispuesto para las rentas”
- *Contratos asociativos, sus prórrogas y ampliaciones de participaciones* (art. 220): el impuesto se determinará según el monto de las contribuciones destinadas al fondo común operativo.
- *Disolución o liquidación de sociedades* (art. 221): el impuesto se abonará sobre el patrimonio neto del último balance ajustado a la fecha de exigibilidad del impuesto o del inventario especial practicado al efecto. No corresponde el pago del impuesto en caso de disolución por fusión de sociedad.
- *División por liquidación de condominio, de sociedad conyugal o de unión convivencial, transferencias de bienes por herencia o legado* (art. 221): el acto se encuentra gravado cuando se pacte contraprestación, en ese caso el monto de la contraprestación será la base imponible del impuesto.
- *Resolución parcial de la sociedad o reducción del capital social* (art. 222): el impuesto se calcula sobre el valor asignado a la cuota social que se retire o a la reducción.

- *Ventas o transmisiones de fondos de comercio, cuotas de capital social, partes de interés o acciones* (art. 223): el impuesto se calcula sobre el valor atribuido a las mismas en el respectivo contrato. Tal valor no puede ser inferior al que surja de los inventarios respectivos, tasación pericial, balances de liquidación o instrumentación análoga, ni a los que se establezcan por aplicación del art. 237 C.F.
- *Contratos de suministro de energía eléctrica* (art. 224): se tributa sobre la base de la estimación del total de la facturación anual del cliente utilizada para el cálculo del IVA. Las prórrogas o renovaciones tácitas, automáticas o reglamentarias de estos contratos tributarán en forma mensual; la base imponible se estima en función a la facturación del período mensual inmediato anterior.
- *Contratos celebrados fuera de la Provincia que prevean su ejecución total o parcialmente en la misma* (art. 225): el impuesto se paga proporcionalmente a la parte ejecutable en la Provincia.
- *Cesiones de derechos y acciones* (art. 226): el impuesto se liquida teniendo en cuenta el importe de las mismas o el que fije ATM, el que sea mayor.
- *Contratos de préstamo con o sin garantía* (art. 227): el impuesto se liquida por anticipado sobre el monto del capital integrado en mutuo.
- *Operaciones con tarjetas de crédito o de compras* (art. 227): el impuesto se paga mensualmente por las sumas efectivamente financiadas de acuerdo con los numerales utilizados para el cálculo de los intereses.
- *Contratos de locación y sublocación* (art. 228): el impuesto se paga sobre el valor total del contrato o el valor locativo de referencia que corresponda a la duración del mismo, el que sea mayor.
- *Contratos de leasing* (art. 228): el impuesto se paga teniendo en cuenta el monto del canon por la duración del mismo hasta el momento de ejercer la opción.
- *Contratos de riesgo* (art. 230): el impuesto se liquida sobre el importe total del compromiso de inversión asumido por la empresa contratista en el respectivo contrato.
- *Contratos de seguros* (art. 231): el impuesto se determina sobre el monto de la prima. El pago procede cuando cubran riesgos de personas domiciliadas en Mendoza o de bienes ubicados en ella.
- *Instrumentos de adhesión a sistemas de operaciones de capitalización, acumulación de fondos, de formación de capitales y de ahorro para fines determinados* (art. 231): la base imponible es el importe que resulte de multiplicar el monto de la cuota pura por el número total de cuotas.
- *Permutas* (art. 232): el impuesto se calcula sobre la mitad del importe formado por la suma de los valores de los bienes que la constituyen.

- *Descubiertos o adelantos en cuentas corrientes o especiales otorgados por entidades financieras* (art. 234): se paga mensualmente por las sumas efectivamente utilizadas, de acuerdo con los numerales empleados para el cálculo de los intereses.

- *Contratos de fideicomiso* (art. 235): el impuesto se liquida sobre la retribución que perciba el fiduciario durante la vigencia del contrato. No están alcanzados los instrumentos por medio de los cuales se formalice la transferencia de bienes que realicen los fiduciantes a favor de los fiduciarios. Los actos, contratos y operaciones de disposición o administración que realice el fideicomiso quedan sometidos al impuesto en la medida en que concurren los extremos de gravabilidad.

EXENCIONES (art. 238 C.F.):

El Código Fiscal prevé una serie de supuestos que gozan de exención del Impuesto de Sellos. Cabe destacar que las exenciones dispuestas no aplican cuando se refieran o relacionen con la actividad hidrocarburífera:

1. Contratos de trabajo (incluido el régimen de contratista de viñas y frutales), recibos de créditos laborales y constancias de pago en los libros y registros laborales.

2. Instrumentos suscriptos con entidades financieras en los que se formalicen préstamos sobre sueldos, jubilaciones y pensiones por operaciones que no excedan 5 salarios mínimo vital y móvil.

3. Actos y contratos que instrumenten operaciones de crédito y constitución de gravámenes para: a)- La compra, construcción, ampliación o refacción de la vivienda única, familiar y de ocupación permanente; b)- La adquisición de lotes o lotes baldíos, destinados a la construcción de vivienda única, familiar y de ocupación permanente.

4. Operaciones en cajas de ahorro, depósitos a plazo fijo, cuentas corrientes y demás cuentas a la vista en bancos e instituciones financieras.

5. Giros, cheques, pagarés negociables en mercados autorizados por la CNV, letras de cambio y valores postales.

6. Operaciones de préstamos con o sin garantía, descubiertos o adelantos en cuentas corrientes o especiales, locaciones o prestaciones otorgadas por entidades financieras, destinadas a las actividades de los sectores primario con Tasa Cero, así como créditos instrumentados a través de tarjetas de crédito o de compras.

7. Documentación de contabilidad entre distintas secciones de una misma institución o establecimiento.

8. Vales, remitos, cartas de porte, facturas de venta, recibos, cartas de pago y similares que acrediten únicamente la entrega de dinero o efectos. Las facturas de crédito y las facturas de crédito electrónicas reguladas en la

Ley Nacional N 24.760 y la Ley Nacional N* 27.440, salvo cuando incorporen cláusulas contractuales que excedan a las establecidas en tales leyes.

9. Órdenes de compra emitidas por asociaciones mutuales debidamente constituidas.

10. Contratos de compraventa de energía eléctrica entre distribuidores de la Provincia y generadores en el mercado eléctrico mayorista nacional, así como contratos entre distribuidores de la provincia entre sí. Los contratos de energía eléctrica en los cuales una de las partes sea el Estado Provincial o Municipal, se encontrará eximido la totalidad del contrato. Los contratos de compraventa de energía generada en el territorio provincial a partir de fuentes renovables, se encontrará eximido la totalidad del contrato.

11. Hipotecas, prendas, avales, fianzas y demás obligaciones accesorias contraídas para garantizar operaciones individualizadas que hayan tributado el impuesto o se encuentren exentas de su pago; cancelación, división y liberación de los derechos reales indicados, siempre y cuando su existencia conste inequívoca y explícitamente en el texto del instrumento gravado y en el exento que emane de aquel.

12. Instrumentos referidos a la constitución de cooperativas, aumentos de su capital y las transferencias que sean consecuencia necesaria de ellos; actos cooperativos celebrados por las cooperativas vitivinícolas, frutihortícolas, mineras, tambeiras, de agua potable, de vivienda y de provisión, con sus asociados y por aquellas entre sí.

13. Pagarés que, en garantía de ofertas en las licitaciones, suscriban los proveedores y contratistas del Estado.

14. Cesiones de créditos tributarios vencidos realizadas por ATM a favor agentes financieros autorizados.

15. Cesiones de créditos de proveedores del Estado emergentes de liquidaciones de pago a su favor, sólo cuando estén asociadas a la compensación prevista en el art. 30, inc. 3, y cuenten con la conformidad previa de la Tesorería General de la Provincia.

16. Aclaraciones, ratificaciones, aceptaciones, rescisiones, retroventas y rectificaciones de otros instrumentos que hayan pagado el impuesto o se acredite que se encuentran exentos, siempre que: a)- no se aumente su valor, b)- no se cambie su naturaleza o los términos del acuerdo, o se efectúe la novación de las obligaciones convenidas, c)- no se sustituyan las partes intervinientes o no se prorrogue el plazo convenido, cuando la prórroga pudiera hacer variar el impuesto aplicable.

17. Instrumentos emanados de otros por los cuales se haya pagado el impuesto o se encuentren exentos.

18. Actos, contratos y operaciones necesarios para la concreción de operaciones de importación y exportación; operaciones financieras que se celebren para financiar las mismas.

19. Contratos de seguro de vida obligatorios (Dec. Nac. N° 1567/74), los de ahorro obligatorio y de retiro voluntario.

20. Operaciones de seguros destinadas a las actividades del sector primario.

21. Todo acto, contrato, instrumento u operaciones necesario para la suscripción de cédulas hipotecarias, letras hipotecarias (Ley N° 24.441), títulos, bonos y/o cualquier otro valor mobiliario similar emitido por el Gobierno Nacional, Provincial o Municipal, así como las rentas que ellos produzcan.

22. Instrumentos de transferencia de vehículos usados destinados a su posterior venta, celebrados a favor de agencias o concesionarios que se inscriban como comerciantes habitualistas.

23. Constitución, transformación de sociedades, reorganizaciones de sociedades (arts. 82 a 88, Ley General de Sociedades – arts. 77 y 78, Ley de Impuesto a las Ganancias), aumentos de capital y transferencias de bienes que sean consecuencia de las mismas, reducción obligatoria de capital.

24. Contratos de integración o adhesión a los fondos comunes de inversión.

25. Contratos de construcción de obras públicas (Ley N° 4416), y la construcción de viviendas sociales (única, familiar y de uso exclusivo) financiadas a través de operatorias y programas implementados por el Estado y el IPV, excepto reparaciones, refacciones y servicios relacionados con la construcción.

26. Transferencias de viviendas correspondientes a operatorias en las que intervenga el IPV; donaciones con cargo a favor del IPV.

27. Actos, contratos y operaciones referidos a la compraventa y/o elaboración de productos agropecuarios, forestales, en estado natural o elaborados, celebrados por el productor o contratista; los contratos de arrendamiento rural (aparcería y similares).

28. Instrumentos por los cuales se otorguen financiamientos o subsidios de tasas a través del Fondo Provincial para la Transformación y el Crecimiento de Mendoza.

29. Instrumentos, contratos de préstamos, contratos de garantía recíproca, convenios de aporte al fondo de riesgo, garantías, contra garantías y convenios a suscribir por Sociedades de Garantías Recíproca necesarios para garantizar PyMes.

30. Instrumentos por los cuales se financien proyectos de inversión productiva radicados en la Provincia de Mendoza cuyo destino sea la adquisición de bienes de capital y/o a la construcción, ampliación o remodelación de instalaciones necesarias para la producción y/o comercialización de bienes y/o servicios, siempre que consten en instrumentos financieros que, mediante acuerdos, posean subsidios del Estado Nacional, Provincial o Municipal; los formalizados entre el Consejo Federal de

Inversiones y el Gobierno de la Provincia de Mendoza; los proyectos financiados con el Fondo de Desarrollo Económico (FONDEAR) o Fondo Nacional de Desarrollo Productivo (FONDEP), el Fondo Nacional de Desarrollo Tecnológico, el Fondo Fiduciario de Promoción de la Industria del Software, el Banco de Inversión y Comercio Exterior (B.I.C.E.) y similares.

31. Contratos de obra y/o servicios ejercidos en forma personal e individual realizados con el Estado Nacional, Provincial o Municipal, excepto cuando se relacionen con la actividad hidrocarburífera.

32. Contratos de locación de obra y/o servicios que se realicen con los artistas locales o las asociaciones y/o entidades que los representan, y los de estos entre sí, cuya prestación se ejecute en la Fiesta Nacional de la Vendimia.

33. Contratos de locación de inmuebles con destino exclusivo a casa habitación o vivienda familiar.

34. Instrumentos, contratos de garantía recíproca, certificados de garantía, contratos de contra garantías suscriptos por Sociedades de Garantía Recíproca (SGR) o Fondos de Garantía Públicos.

35. Contrataciones que tengan por objeto la adquisición de bienes o la prestación de servicios, celebradas por los organismos del Sector Público Provincial de conformidad a la Ley de Administración Financiera N° 8706.

36. Instrumentos vinculados a microempresas de la Ley N° 7659.

37. Contratos que se suscriban con Mendoza Fiduciaria S.A. en su carácter de fiduciaria o fiduciante.

38. Actos e instrumentos relacionados con la suscripción, emisión y transferencia de acciones, obligaciones negociables y otros títulos representativos de deuda negociables; garantías otorgadas en seguridad de esas operaciones.

39. Contratos que se suscriban con fideicomisos en los cuales la Empresa Mendocina de Energía Sociedad Anónima sea fiduciario.

40. Warrants y toda operatoria realizada con los mismos.

41. Contratos de constitución de prendas sobre automotores.

Los sujetos alcanzados por las exenciones, cuando corresponda, deben acreditar su actividad mediante la presentación de la constancia de exención (certificado que se tramita por la página web de ATM).

LIQUIDACIÓN Y PAGO (arts. 239 a 244 C.F.)

Plazo para el pago (art. 239): A los fines de determinar el plazo para el pago del Impuesto de Sellos debe distinguirse según estemos ante un instrumento otorgado en la Provincia de Mendoza o ante un instrumento otorgado en otra jurisdicción.

En el caso de instrumentos emitidos en la Provincia:

- Por regla general, el impuesto debe pagarse dentro de los 10 días siguientes a su otorgamiento.
- En los contratos de locación, sublocación, concesión y similares, dentro de los 10 días siguientes a la fecha de su otorgamiento o fecha de vigencia, la que fuere anterior.
- En los contratos y órdenes celebrados o emitidos por el Estado Nacional, Provincial, Municipal y entes autárquicos, dentro de los 10 días hábiles a partir de su notificación.

Cuando un instrumento carezca de fecha de emisión será considerado como emitido al inicio de los lapsos previstos en el art. 53 inc. 2 del Código (art. 242).

Se admitirá prueba fehaciente en contrario; no obstante ello, la falta de fecha de emisión será considerada como intento de defraudación fiscal y dará lugar, de pleno derecho, a la aplicación de la sanción establecida por el art. 73° C.F. (art. 243).

En el caso de instrumentos emitidos fuera de la Provincia, debe distinguir dos posibilidades:

- Previo a su presentación o invocación ante autoridad administrativa o judicial de la Provincia o institución bancaria o similar establecida en la Provincia.
- Dentro de los 10 días del comienzo de la ejecución o cumplimiento de los actos, contratos, obligaciones u operaciones gravadas.

En aquellos casos en los que el impuesto se abone mediante declaración jurada, el plazo para el pago es el que fije ATM.

Formas de pago (art. 240):

- Mediante boletos emitidos por ATM.

La regla general para el pago del Impuesto de Sellos es el pago mediante boleto. Así, en principio, todo aquel sujeto que instrumente un contrato, acto u operación onerosa por la cual corresponda tributar el impuesto, debe generar el boleto para su pago a través del sistema de aplicativos de ATM.

El boleto es generado por el propio contribuyente, razón por la cual se lo denomina pago espontáneo.

- Mediante declaración jurada, para lo cual cada responsable deberá contar con la expresa autorización de ATM.

Algunos contribuyentes manejan un gran volumen de instrumentos gravados por el Impuesto de Sellos, por ejemplo, escribanos o concesionarios de automóviles. Estos sujetos pueden solicitar a ATM que se les permite ingresar el Impuesto de Sellos mediante declaración jurada.

Esta posibilidad resulta beneficiosa tanto para el Fisco como para el contribuyente. Así, por un lado, permite a ATM asegurarse que estos grandes contribuyentes incluyan todos los instrumentos en los que han tenido intervención. Y a los contribuyentes (escribano, concesionario, agente de retención) le permite acumular todos los instrumentos gravados por el impuesto que ha otorgado en un determinado periodo (por ejemplo, durante el mes de marzo 2025), incluirlos en la declaración jurada correspondiente (en el ejemplo, en la declaración jurada del mes de abril 2025) y abonar el impuesto dentro de los 10 días hábiles de presentación de tal declaración (hasta el 10 de abril).

- Mediante cualquier otra forma que establezca ATM y que ofrezca garantías suficientes de seguridad.

ALÍCUOTA (Ley N° 9597 – Ley Impositiva 2025)

La Ley Impositiva 2025 fija las alícuotas, importes fijos, impuestos mínimos y valores correspondientes a los impuestos, tasa y contribuciones contenidos en el Código Fiscal que regirán durante el año 2025.

En el caso del Impuesto de Sellos, la nueva ley impositiva ha traído importantes novedades al establecer un Programa de Reducción Plurianual de Alícuotas, de acuerdo con el cual se pretende reducir progresivamente la **alícuota general** aplicable a este tributo hasta llegar a 0% en el ejercicio 2030. Con tal objetivo se fijó el siguiente un cronograma de reducción:

Ejercicio Fiscal	2025	2026	2027	2028	2029	2030
Alícuota	1,25%	1%	0,75%	0,50%	0,25%	0%

Así, la **alícuota general para el ejercicio 2025 es de 1,25 %** (hasta el ejercicio 2024 fue de 1,5%).

Algunos actos, contratos y operaciones tienen previstas **alícuotas especiales**, a saber:

- Operaciones financieras con o sin garantías: 1,75%
- Operaciones y actos referidos a inmuebles radicados en Mendoza: 2,25%
- Inscripción de vehículos cero kilómetro: 1,75% o 0,5% para la categoría más 4000kgs del Grupo II
- Transferencia de dominio de vehículos usados: 1% siempre que el acto este respaldado con factura y el vendedor figure en el Registro de agencias, concesionarios o intermediarios
- Inscripción inicial y transferencia de dominio de maquinaria agrícola, vial e industrial: 0,5%

- Contratos de locación con destino a comercio hasta \$ 50.000.000 anuales: exentos / Contratos de locación con destino a comercio desde \$ 50.000.001 anuales: alícuota general
- Transmisión de dominio de inmuebles y rodados que se adquieran por remate público: 4,5%
- Explotación de salas de juego y/o provisión de máquinas tragamonedas, slots o similares, y cualquier otro servicio concesionado o contratado por el Instituto Provincial de Juegos y Casinos: 1,5%
- Contratos de construcción de obras públicas comprendidos en la Ley 4416 por un monto superior a \$ 500.000.000: 1%

Ley aplicable: En lo relativo a la determinación de la alícuota aplicable para el cálculo del monto a ingresar en concepto de Impuesto de Sellos, es fundamental tener en cuenta lo dispuesto por el art. 32 C.F., ***“La **determinación de los tributos y multas** se efectuará de conformidad con lo establecido por la ley vigente al momento que ocurra el hecho generador de aquél con excepción de lo que establezcan disposiciones especiales de este Código u otras leyes. Los intereses y recargos serán liquidados de acuerdo con la ley vigente a la fecha de pago.”***

Así, la alícuota aplicable es la vigente a la fecha de otorgamiento del instrumento gravado (a estos efectos tener en cuenta que en los ejercicios 2023 y 2024 la alícuota general era de 1,5%).

FALTA DE PAGO DEL IMPUESTO DE SELLOS: CONSECUENCIAS

INTERESES (art. 60 a 63 C.F.):

La **falta de pago en término** del Impuesto de Sellos determina el devengamiento de intereses resarcitorios. Las pautas para el cálculo de dichos intereses están previstas en la parte general del Código Fiscal.

Así, el art. 60 establece que *“La mora en el pago de los débitos tributarios, sanciones, intereses, pagos a cuenta, retenciones, cuotas y demás obligaciones fiscales, devengará de pleno derecho y sin necesidad de interpelación alguna, en concepto de intereses resarcitorios, la tasa mensual que fije el Ministerio de Hacienda y Finanzas, con base en el índice de Precios al Consumidor informado por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos, la que no podrá exceder en 1,5 veces la tasa activa promedio que perciba el Banco de la Nación Argentina por sus operaciones.*

El interés resarcitorio se aplicará de la fecha de vencimiento y hasta el día de pago, en proporción al tiempo y en forma no acumulativa. El coeficiente se determinará trayendo al índice correspondiente a la fecha de pago, el índice de la fecha de vencimiento de la obligación, conforme los índices que elabore la Administración Tributaria Mendoza (art. 60)”

Periódicamente ATM establece -por Resolución General- los coeficientes aplicables por quincena para el cálculo de los intereses resarcitorios previstos en el art. 60 C.F. Así, los índices vigentes para el año 2025 se encuentran establecidos en las **Resoluciones Generales N° 12/2025 y 13/2025**, las cuales establecen los siguientes índices:

AÑO: 2025		
MESES	del 01 al 15	del 16 al último día del mes
FEBRERO	10,9840	10,9970
MARZO	11,0100	11,0230
ABRIL	11,0360	11,0490
MAYO	11,0620	11,0750
JUNIO	11,0880	11,1010
JULIO	11,1140	11,1270
AGOSTO	11,1400	11,1530
SETIEMBRE	11,1660	11,1790
OCTUBRE	11,1920	11,2050
NOVIEMBRE	11,2180	11,2310
DICIEMBRE	11,2440	11,2570

En virtud de lo establecido en el C.F., para el cálculo de los intereses resarcitorios se utiliza la siguiente fórmula:

$$\text{CAPITAL} \times (\text{ÍNDICE DESTINO} - \text{ÍNDICE ORIGEN})$$

Donde:

- **CAPITAL:** es el monto que se debe abonar en concepto de Impuesto de Sellos, el mismo se obtiene de aplicar la alícuota correspondiente al monto del acto, contrato u operación por el cual se abona el tributo.
- **ÍNDICE DESTINO:** es el índice a la fecha en la que se abona el impuesto, el mismo surge de la Resolución General de ATM correspondiente.
- **ÍNDICE ORIGEN:** es el índice a la fecha de vencimiento de la obligación, es decir, a la fecha en que debía abonarse el impuesto; el mismo surge de la Resolución General de ATM correspondiente.

Asimismo, también corresponderá el cálculo de intereses en **casos de devolución, repetición, compensación o acreditación**. En este caso los montos que correspondieran a tales conceptos devengan un interés que se aplica en proporción al tiempo, computándose desde el día en que se efectuó el ingreso indebido, y hasta que se practique la liquidación definitiva, la cual quedará fija a esa fecha. A tal efecto, la tasa mensual aplicable no superará el promedio de

las tasas de interés previstas para los depósitos en Caja de Ahorro por el Banco de la Nación Argentina según el período que se trate (art. 61).

INFRACCIONES SUSTANCIALES (arts. 73)

El Código Fiscal establece en su art. 73 un régimen de sanciones sustanciales propio del Impuesto de Sellos, el cual excluye la aplicación de los demás artículos del mismo referidos a este tipo de sanciones.

Así, quienes resulten responsables del pago del Impuesto de Sellos y no lo efectúen dentro de los plazos legales o lo hicieren por un monto menor del que corresponda, deberán abonar -además del capital y de los intereses resarcitorios correspondientes- una **MULTA**.

La multa a abonar se gradúa teniendo en cuenta si el impuesto es abonado en forma espontánea o por declaración jurada y el tiempo transcurrido desde el vencimiento de la obligación.

- Si el impuesto es abonado espontáneamente:
 - Dentro del mes, contado a partir del día de vencimiento de pago del impuesto: la multa será del 10% del débito tributario total;
 - Pasado el mes y hasta 3 meses, contados a partir del día de vencimiento de pago del impuesto: la multa será del 25% del débito tributario total;
 - Pasado los 3 meses de retardo, contados a partir del día de vencimiento de pago del impuesto: la multa será del 50% del débito tributario total.
- Cuando el impuesto se abone por declaración jurada:
 - Dentro del mes, contado a partir del día de vencimiento de pago del impuesto: la multa será del 20% del débito tributario total;
 - Pasado el mes y hasta 3 meses, contados a partir del día de vencimiento de pago del impuesto: la multa será del 50% del débito tributario total;
 - Pasado los 3 meses de retardo, contados a partir del día de vencimiento de pago del impuesto: la multa será del 100% del débito tributario total.

Asimismo, debe tenerse presente que cuando el pago del impuesto se efectúa como consecuencia de la acción administrativa de ATM u otro organismo oficial, es decir, cuando el pago ha sido realizado a requerimiento de ATM, las sanciones se duplican.

Para la determinación de las multas se considera como mes el tiempo transcurrido entre el día de vencimiento de la obligación y el mismo día del mes siguiente inclusive.

Es importante tener en cuenta que las multas se calculan sobre el débito tributario total, esto es, impuesto más intereses resarcitorio.

INFRACCIONES FORMALES (art. 65 a 68)

El Código Fiscal prevé que los infractores a los deberes formales y obligaciones de hacer o no hacer, tendientes a requerir la cooperación de los contribuyentes, responsables o terceros en las tareas de determinación, verificación, recaudación, fiscalización y registración de las obligaciones impositivas, serán reprimidos con una multa entre el mínimo y el máximo que fije anualmente la Ley Impositiva por infracción (art. 65).

Asimismo, se establecen sanciones de multa y clausura de establecimientos ante incumplimientos específicos (arts. 66 y 67).

PRESCRIPCIÓN (arts. 53 a 58 C.F.)

El Código Fiscal establece los plazos de prescripción de las facultades del Fisco Provincial para verificar y determinar obligaciones fiscales, aplicar sanciones y accionar para el cobro de tributos, intereses y multas.

- Tributos autodeclarados cuando se trate de contribuyentes no inscriptos teniendo la obligación de estarlo: 10 años.
- Tributos autodeclarados correspondientes a contribuyentes inscriptos: 5 años.
- Impuesto de Sellos, Tasa de Justicia, Tasas Retributivas de Servicios, y los Impuestos Varios contemplados en el Título XI del Libro Segundo: 10 años.
- Todo otro tributo que no tuviera previsto un plazo diferente: 5 años.

Los plazos de prescripción para determinar y exigir el pago de obligaciones fiscales comienzan a computarse desde el 1º de enero siguiente al año al cual se refieran, excepto para las obligaciones cuya determinación se produzca sobre la base de declaraciones juradas de período fiscal anual, en cuyo caso los términos de prescripción comenzarán a correr desde el 1º de enero siguiente al año que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen.

El plazo de prescripción de la acción para aplicar y hacer efectivas las sanciones comenzará a correr desde el 1º de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerados como hecho u omisión punible.

BIBLIOGRAFÍA:

- GARCÍA, Fernando; *"Implicancias en los tributos locales, con especial referencia al Impuesto de Sellos"*.
- MARTÍN, Julián; *"El impuesto de sellos ante el Código Civil y Comercial"*; PET 2015 (junio-565).
- RIGONI, Gabriela; *"Impuesto de Sellos: contratos entre ausentes y teoría del complejo instrumental"*; IMP //2006-23, 2898.
- SOLER, Osvaldo y CARRICA, Enrique; *"Impuesto de Sellos. Fallos de la Corte Suprema que fijan límites a la discrecionalidad tributaria provincial"*.
- STOK, Leandro; *"El fideicomiso y el impuesto de sellos"*; IMP 2002-A, 357.