

*El quehacer notarial en la materia tributaria**

Por Nelly A. Taiana de Brandi

1. Introducción

Desde el año 2000¹, y como lo hago periódicamente a lo largo de los últimos años, regreso a conversar con mis colegas en el intento de volcar en este comentario algunas reflexiones más sobre el quehacer notarial en la materia tributaria², cada vez más arduo, el que, por las responsabilidades y sanciones que conlleva, nos angustia y nos impide trabajar con plenitud en las cuestiones jurídicas que son aquellas a cuya resolución nos concita nuestra vocación por el derecho.

En la universidad elegimos apuntar, tanto el estudio como nuestra actividad, a colaborar en el nacimiento válido de las normas que crean las personas para ejercer sus derechos y regular sus relaciones y, de ninguna manera, a incorporarnos al Estado como uno de sus más importantes y eficientes recaudadores y agentes de información y control a título gratuito, tarea que los gobiernos nos asignan casi como si se tratara de una “encomienda honorífica” que debemos agradecer.

Sin embargo es menester que reflexionemos. Asesorar es una de las actividades de ejercicio propia de nuestro quehacer como profesionales del derecho y la materia tributaria en su relación con el acto jurídico que nos es requerido hace a aquél. No propiciamos una erudita especialización, sólo el conocimiento necesario para advertir riesgos. Es nuestro deber aprender y saber sobre el tema lo suficiente, lo básico, de tal manera de estar en condiciones de señalar el encendido de la luz roja que puede impedir, o aun malograr, la realización de los fines perseguidos por los requirentes.

Me inicié en estas lides difíciles de resolver desde mi formación en el derecho privado liberal gracias al doctor José Osvaldo Casás, quien con su entusiasmo, generosidad e idoneidad científica y docente pudieron más que mis reservas y aprendí a razonar estos temas con la lógica tributaria y a entender los principios que le son propios.

También debí asumir, en un terreno más allá de lo jurídico, que en nuestro país no existe un sistema tributario sino un régimen desordenado de tributación que, al decir de Jorge A. Guglielmucci, “compromete el normal desarrollo económico... la consigna pareciera ser recaudar a cualquier precio”.

En esa apertura, que exigió estudio y dedicación, resultó valioso el apoyo que recibí ininterrumpidamente del doctor Emir J. Pallavicini y, hace un tiempo, también,

* Extraído del artículo publicado en “Revista del Notariado”. [Bibliografía recomendada.](#)

¹ Fecha de edición del primer vademécum tributario, septiembre 2000.

² Este trabajo no es el de un especialista en la materia impositiva y se acota al derecho tributario en su vinculación con nuestro quehacer profesional y respecto de algunos aspectos. En aras a cumplir los fines prácticos que perseguimos nos preocupa atenernos al enfoque que cada situación merece del organismo de recaudación respectivo más allá de la opinión personal, dejando a salvo, además, que siempre estamos expuestos a cambios de enfoque y al criterio individual del inspector interviniente.

los oportunos comentarios de la doctora Marta S. Moussoli; además la puntual selección de material de nuestra biblioteca por su directora, Ana María Danza y sus colaboradoras, y también, el trabajo concienzudo que, en junio de 2007, realizaron los profesionales de Entre Ríos, Jorge Abel Ibarra y Roberto Emilio Schunk.

Actualmente, con el hacer desinteresado y efectivo de un grupo de colegas, hemos recuperado en nuestro Colegio el “Instituto de Derecho Tributario”³. En ese ámbito compartimos inquietudes, intentamos consensuar opiniones y llevarlas a las autoridades, arriesgamos fundados dictámenes y buceamos posibles soluciones con quienes nos consultan, siempre cuidadosos y prudentes en nuestras opiniones obstaculizadas, a veces por la deficiente redacción de las normas y, en otros supuestos, por la distinta “interpretación oficial”. Somos conscientes que por sobre nuestro “correcto razonamiento” ha de primar la “seguridad de los notarios”. De toda esta inquietud, iniciada en 2002, han surgido varias publicaciones⁴.

2. Potestad recaudadora del Estado

Es de suyo que el Estado necesita recursos para atender las funciones que legitiman su existencia, y que no son propias de un Estado empresario que compite con los particulares en la actividad económica de riesgo. Tampoco lo son aquellas que cumple un Estado paternalista que piensa por sus miembros y decide por ellos lo que les es más conveniente.

Se trata de las funciones fundamentales que justifican la vida en sociedad como el ámbito que posibilita a cada individuo su realización.

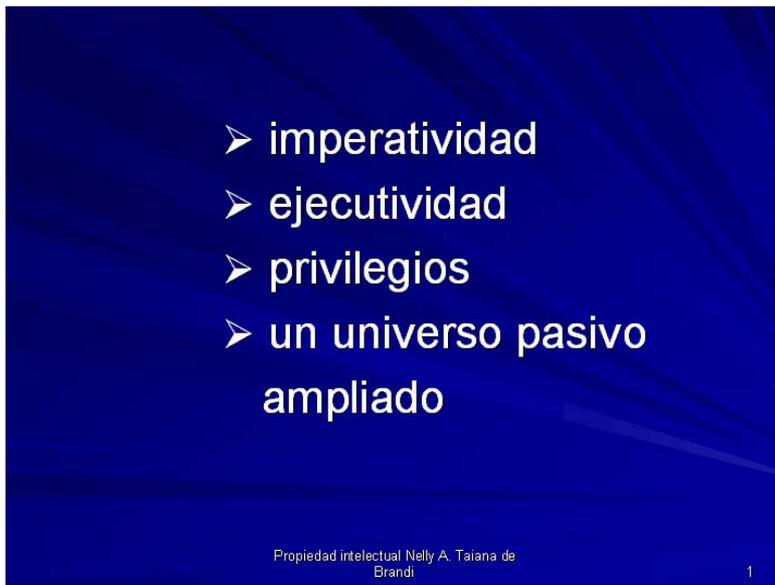
Para cumplir ese cometido, el Estado debe asegurar a las personas condiciones de vida que condigan con sus atributos esenciales: la dignidad, la libertad y el ejercicio de sus derechos personalísimos.

En vías del cumplimiento de esos fines, el Estado debe asegurar a todos sus miembros la salud corporal y espiritual, incluida la correcta nutrición, la educación que no ha de ser gratuita en grados superiores y la justicia independiente y en tiempo que garantice la seguridad física y jurídica.

La prestación eficiente de esa encomienda requiere la correcta y oportuna percepción de los tributos, a cuyo fin la potestad tributaria está dotada de:

³ Está integrado por: Armando, Ricardo A.; Mihura de Estrada, Bernardo; González Mantelli, Pablo J.; Sagua, María N.; Rodríguez Piola, Alberto A.; Rodríguez Foster, Paula M.; Capilla de Viale, María F.; Gissara de Díaz, Karina; Molina, Javier I.; Molina Isaac, Raúl; Peruzzotti, Arturo E.; Cohen de Zaiat, María R.; Tripodi, Juan C.; García Bergström, Luis A.; Taiana de Brandi, Nelly A.

⁴ *Algunos apuntes sobre la nueva ley de sellos de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires*, “Revista del Notariado”, n° 880, 2005, p. 301; *Breve introducción acerca de los gravámenes que inciden en la actividad notarial*, “Revista del Notariado”, n° 889, 2007, p. 221, y *Hablemos del impuesto de sellos en la Ciudad de Buenos Aires*, “Revista del Notariado”, n° 891, 2008, p. 137.



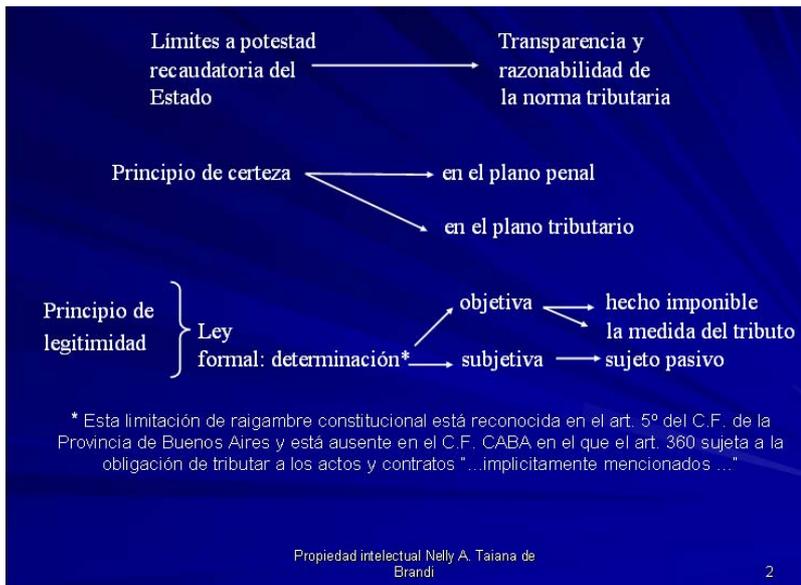
3. Límites a la potestad recaudadora del Estado

Sin embargo, el Estado no puede ejercer esa potestad en forma arbitraria. El Estado de derecho exige que, tanto en el plano penal como en el plano tributario, cada uno de sus miembros conozca con antelación a su accionar: a) las consecuencias legales de sus actos, y b) sus deberes y obligaciones de hacer y no hacer previstos en anterior ley sancionada por el Poder Legislativo –ley formal– determinante, en nuestra materia, de las conductas que originan el hecho imponible, el “quantum” a tributar y los sujetos obligados. Debe entenderse que estas leyes han de ser sancionadas por el cuerpo legislativo constitucionalmente competente nacional o provincial.

La autonomía de las provincias propia de nuestra organización federal las habilita a imponer y percibir contribuciones, facultades éstas reconocidas inveteradamente por la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Dejamos para otro momento considerar si, también, los concejos deliberantes municipales están facultados para crear impuestos a más de tasas⁵.

⁵ Taiana de Brandi, Nelly A., *En aras de la seguridad jurídica y por la eficiencia de las empresas prestatarias de servicios públicos*, “Revista del Notariado”, n° 825, 1991, p. 587.

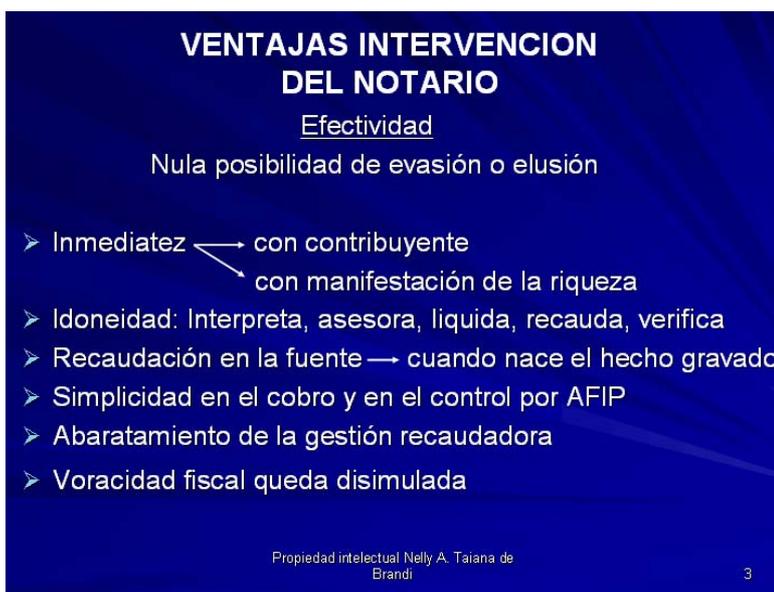


4. Intervención del notario

En esa actividad recaudadora actúan los poderes administrativos y, en caso de incumplimiento, además de las instancias administrativas, el poder jurisdiccional.

A su vez, como contrapartida al reconocimiento de la expectante posición del notario en la comunidad, fruto de su histórico, idóneo y gravitante accionar profesional en pos de la seguridad jurídica y la paz social, siempre presente a pesar de crisis y rupturas sociales, económicas y morales, el Estado le exige su colaboración en el cumplimiento de, en principio, su legítima labor recaudatoria.

La intervención del notario asegura al Estado el efectivo cumplimiento del contribuyente y minimiza las posibilidades de evasión o elusión del impuesto.



5. Caracterización de la función del notario por el Estado

La ley y, en numerosas oportunidades, disposiciones de menor jerarquía de dudosa constitucionalidad –art. 22, ley 11.683– obligan al notario a actuar como brazo ejecutor, responsable solidario con los obligados directos del impuesto y a controlar e informar, sujeto a altas penalidades por la mera infracción. Al notario que colabora sin beneficio alguno con el Estado le está vedado el error.

Conscientes de que no lograremos ser liberados de esta tarea de colaboración, nuestra meta debe ser asumirla a cambio de lograr el trato adecuado a nuestra investidura y a la calidad de nuestro servicio.

Cada uno de nosotros ha de aprovechar cada oportunidad para ser vocero de esta legítima aspiración, y nuestros Colegios han de continuar interviniendo activa y decididamente, sin hesitaciones, en la conquista del reconocimiento que merecemos, fundamentando en profundidad y con seriedad el reclamo. Será valioso argumento exhibir al efecto nuestro impecable histórico desempeño que revela nuestra predisposición a aceptar responsabilidades siempre que ellas sean razonables y se prevean en un plano de respeto y reconocimiento.

Hemos de esforzarnos en ser relevados del carácter de “agentes subordinados” de los organismos recaudadores, obligados solidariamente con los restantes sujetos pasivos, sometidos a severos reclamos de la Administración.

Sería una verdadera y legítima conquista: a) ser designados “mandatarios del fisco” únicamente por ley formal, responsables por la diligencia en el cumplimiento de la encomienda; b) ser excluidos de sanciones sólo propias de evasores dolosos, y c) lograr procedimientos que faciliten nuestra tarea.

Ante la comprobación de un error u omisión el gobierno de la Ciudad de Buenos Aires cursa la primera comunicación al escribano en términos realmente poco amigables “es para intimarle ...bajo apercibimiento de ejecución fiscal y de solicitar el embargo preventivo y/o la inhibición general de bienes”. No es consuelo comprobar que la nota puede responder a un formulario.

N O T A R I O	■ Agente de retención: Detrae (es una resta)	}	- Solidaridad
	■ Agente de percepción: Adiciona (es una suma)		- Alta penalidad por mera infracción
	■ Agente de Información		
	■ Agente de recaudación		

	<u>METAS A LOGRAR</u>		
■ Designación como mandatario del fisco:	- responde por la encomienda - debe rendir cuentas por diligencia		
■ Designación:	- ley formal (art. 17 y 19 C.N.)		
■ Facilitación de su tarea	- claridad normativa - reglamentación régimen de consulta previa con rápida resolución y carácter vinculante - eliminación de un régimen sancionatorio vejatorio - unificación de la información - unificación de fecha para pagos e información		
Propiedad intelectual Nelly A. Taiana de Brandi			
			4

6. Autonomía del derecho tributario

Este derecho no persigue la modificación del derecho privado pero debemos aceptar que necesita adecuar algunos institutos, conceptos y objetos a sus fines. Este derecho no tiene, sin embargo, posibilidad de desconocer “principios basales del ordenamiento jurídico” como los define el doctor Casás al condicionar su autonomía al respeto del “principio de congruencia” tendiente a lograr la armonización de la legislación que exige la “unidad nacional” de la que habla el Preámbulo de nuestra Constitución nacional.

En la interpretación tributaria prima sobre otros métodos interpretativos: a) la valoración y trascendencia económica de los hechos como manifestación de riqueza, y b) la tésis de las normas.

Cualquiera sea el ropaje –designación– que reciba de los contratantes el acto realizado, el organismo tributario le dispensará el tratamiento según el fin económico perseguido por los celebrantes.

La consideración de carácter económica de los hechos exige atribuir personalidad tributaria más allá de las que reconoce el derecho privado y extender la responsabilidad a otros terceros además del deudor. A esta última nos referimos en el cuadro 1 al hablar del “universo pasivo ampliado”.

AUTONOMÍA DEL DERECHO TRIBUTARIO

No modifica ni es independiente del Derecho Privado
Lo adecua a la tésis del tributo

- Interpretación: (art. 1º y 2º ley 11.683)
de la norma: ↘ teleológica
por significación económica
del hecho imponible: prevalece realidad económica (corrimento del velo formal)
- Sujeto pasivo**
(art. 5º, 6º y 8º ley 11.683, art. 403, 405, 409 C.F. CABA)

{	persona física persona jurídica sucesiones indivisas (art. 33 L.G.) patrimonios fideicomisos	}	por capacidad contributiva
---	--	---	----------------------------
- Obligados

{	deudor – representante responsable tercero	}
---	--	---
- Cómputo de plazos: días hábiles administrativos (art. 4º ley 11.683)

* Iguales criterios en legislación nacional y local (art. 6 y 7 C.F. Provincia de Buenos Aires)
** Se amplía el universo pasivo Propiedad intelectual Nelly A. Taiana de Brandi

5

<p>enajenación * (art. 3º L.G.)</p>	<ul style="list-style-type: none"> ■ transferencia onerosa de inmuebles en el país ■ escritura o entrega de posesión, lo que sea primero ■ otro instrumento con entrega de posesión **
<p>sociedad conyugal (art. 28 y 29 L.G.)</p>	<ul style="list-style-type: none"> ■ gananciales ■ propios ■ producto de la actividad de cada cónyuge
<p>capacidad (contributiva)</p>	<ul style="list-style-type: none"> ■ por ser persona (menores dictamen 20/94 DAL AFIP.)

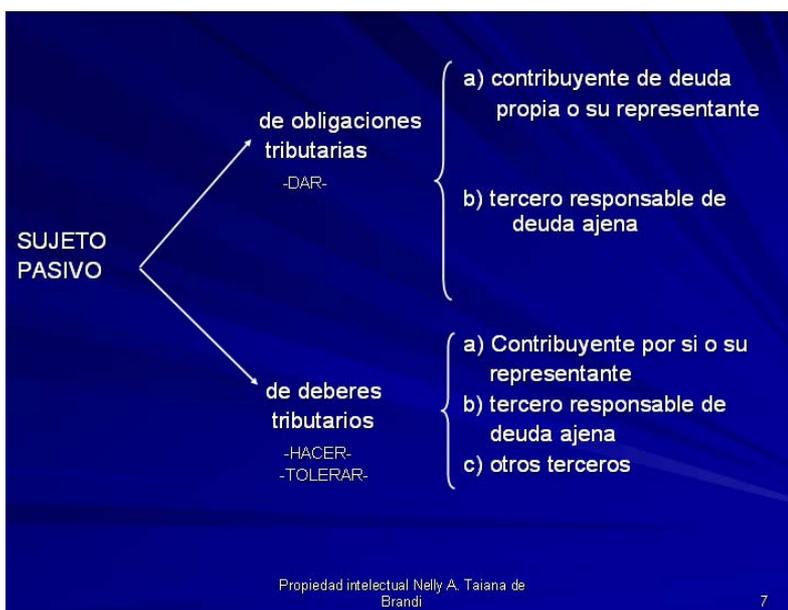
* Igual criterio en la legislación de la Ciudad de Buenos Aires
 ** La entrega es el hecho de entidad y trascendencia económicas.
 La transferencia en el derecho tributario no exige título y modo como lo consagra el art. 2.609 C.C.

Propiedad intelectual Nelly A. Taiana de Brandi 6

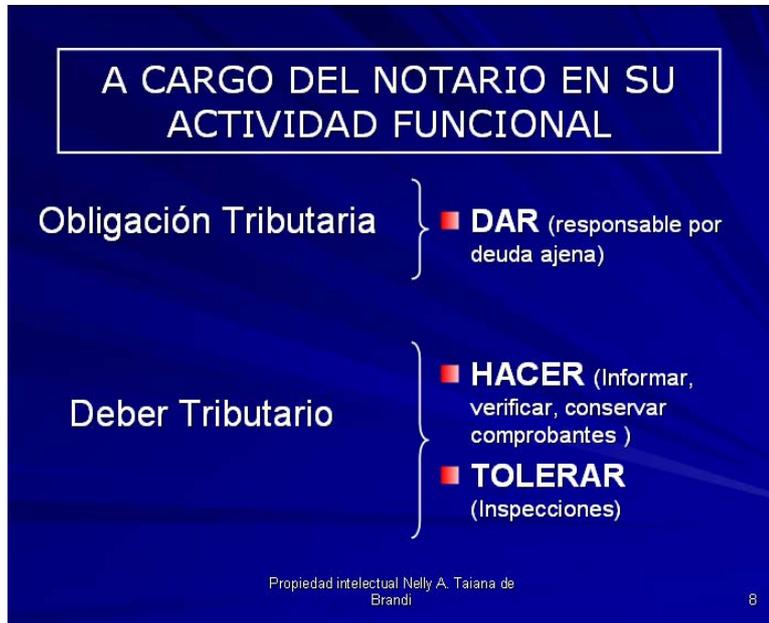
La existencia de masas de bienes en la sociedad conyugal habidos con su trabajo por los respectivos cónyuges, es el motivo que lleva a los asesores impositivos a solicitarlos a los escribanos que ese origen conste en la escritura.

7. Sujeto pasivo del derecho tributario. Relaciones tributarias

Hemos advertido que, a fin de hacer eficiente la recaudación, se amplía el universo de sujetos obligados. Éstos mantienen distintas vinculaciones con los organismos recaudadores. En ellas, distinguimos las obligaciones tributarias cuyo objeto es una prestación dineraria (se ha admitido el pago con título-valores como lo acepta la legislación extranjera) de los deberes tributarios que consisten en un hacer o un tolerar (informar, controlar, conservar documentación).



Puntualmente el notario debe cumplir obligaciones y deberes tributarios.



En este plano es importante tener en cuenta algunas distinciones útiles en la práctica interpretativa de las normas y en el asesoramiento que brindamos.

- la no obligación de retener del notario no significa que el acto no esté gravado
 - acto no gravado: es el que queda fuera del ámbito del respectivo impuesto → acto gratuito *
 - acto exento: el acto es objeto del impuesto pero está eximido del pago → exención subjetiva u objetiva
 - el notario es retentor de impuestos no de sus acrecidos por mora, salvo resoluciones concretas del respectivo organismo. Dictamen 33/99 AFIP
- * salvo en el Impuesto a la transmisión gratuita de bienes
- Propiedad intelectual Nelly A. Taiana de Brandi 9

8. Actividad notarial y derecho tributario

En el ámbito tributario, la onerosidad del acto, salvo el supuesto anotado en el cuadro anterior, es el presupuesto necesario para que exista el gravamen. Frente a él, nacerá o no la obligación retentiva del notario.

En el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios la actividad del notario es ardua, amplia y compleja.

ACTIVIDAD NOTARIAL

- a) Interpretación normativa
- b) Determinación del hecho gravado
- c) Determinación del impuesto
- d) Liquidación
- e) Verificación

Propiedad intelectual Nelly A. Taiana de Brandi 10

9. Obligaciones tributarias del notario

HECHO IMPONIBLE QUE OBLIGA A RETENER AL NOTARIO (según el impuesto que se trate)

- Transferencia de inmuebles a título oneroso en el país (ganancias e ITI)
- Cesión onerosa de participaciones sociales (ganancias)
- Última cesión de derechos onerosa con posesión
- Auto firme de aprobación de subasta
- Instrumentación negocio jurídico oneroso (CABA y Prov. Bs. As.) (tener en cuenta jurisdicción en la que se encuentran los inmuebles o se producen efectos)

Propiedad intelectual Nelly A. Taiana de Brandi 11

RECAUDA

- Impuesto a las ganancias.
Ley 20.628-Res. AFIP. 2139, 2140/06
Sicore. Res. DGI. 738/99 sustituida Res. 2233/07
- Impuesto a la transmisión de inmuebles a título oneroso de personas físicas y sucesiones indivisas. Ley 23.905/91 y Res. AFIP 2141/06. Sicore.
- Impuestos de sellos
CABA: Código Fiscal. Modificación Ley 3.393 /10 t.o. Dec. 269/10, Ley Tarifaria / VIR Res. 67/10.
Provincia Bs. As.:Código Fiscal Ley 14.044 / VIR Res. 36/09.

Propiedad intelectual Nelly A. Taiana de Brandi 12

10. Deberes tributarios del notario

- de información
- de control

Propiedad intelectual Nelly A. Taiana de Brandi 13

DEBERES DE INFORMACION

- IDENTIFICACIÓN TRIBUTARIA DE LOS REQUIRENTES en los negocios jurídicos registrables * CUIT, CUIL, CDI. (Ley 17.801 art. 3º bis, Decreto 1108/98, Res. AFIP. 348/99, 1817/05 y 1863/05 DTR. CABA. 04/98, 01/99, DTR. Bs. As. 5 y 7/00 y 1/01)
- CITI (Res. DGI. 781 modificatorias y complementarias)
- GANANCIAS → *VENTAS JUDICIALES (art. 13/14 Res. 2139/06)*
→ *PERMUTA (art. 15 Res. 2139/06)*
- ITI → *VENTAS JUDICIALES (art. 18 Res. 2141/06)*

* Es de buena técnica consignarla en actos no registrables pero que están destinados a otorgarlos (ejemplo: poderes de administración, de disposición ...)

Propiedad intelectual Nelly A. Taiana de Brandi

14

DEBERES DE INFORMACION

- IMPUESTO A LA TRANSMISIÓN GRATUITA DE BIENES (Ley Prov. Bs. As. 14.044/10) *
- INCUMPLIMIENTO NOTARIO AUTORIZANTE ESCRITURA ANTERIOR art. 410 C.F. CABA
- FALTA DE REPOSICIÓN DE UN INSTRUMENTO (art. 405 C.F. CABA y art. 33 bis C.F. Prov. Bs. As.)
- CESIONES INTERMEDIAS
- UNIDAD DE INFORMACIÓN FINANCIERA. Ley 25.246 t.o. 2006, Ley 26.119/06 y 26.268/07, Res. 228/09

*Está gravado todo enriquecimiento a título gratuito que involucre bienes situados en Prov. de Bs. As. y / o beneficie a persona física o jurídica en ella domiciliada. El Colegio de Escribanos de esa provincia ha invitado a los colegas de su jurisdicción a plantear sus dudas vía e-mail a la dirección secretariadegobierno@colescba.org.ar

Propiedad intelectual Nelly A. Taiana de Brandi

15

**DEBERES
DE
CONTROL
(Verificación)**

- Identificación tributaria o previsional
- COTI
(Res. AFIP. 2371/08 vig. 01/03/08)
- Certificado de bienes inmuebles. (Res. 2371/08 desde 01/04/08)
- Certificado de bienes registrables de obtención obligatoria hasta 05/01/08 (Ley 11.683 art. 103. Res. AFIP. 3580)
- Certificado de empadronamiento de representantes de residentes en el exterior. (Res. AFIP. 1375/02 y modif.)
(corresponde para vendedores y compradores)

Propiedad intelectual Nelly A. Taiana de Brandi 16

**DEBERES
DE
CONTROL
(Verificación)**

- Certificado de retención del residente en el exterior. (art. 6º Res. 2141/06, art. 20/22 Res. 2.139/06) *
- Certificado de no retención por reposición de bien de uso. (Res. 2140/06)
- Certificado de no retención. (art. 14 ley 23.905) vigente**

* En este supuesto el contribuyente debe reinvertir todo el precio. Caso contrario debe pagar el impuesto por la diferencia no reinvertida ("roll-over")

** es una exención total y definitiva por todo el precio

Propiedad intelectual Nelly A. Taiana de Brandi 17

**DEBERES
DE
CONTROL
(Verificación)**

- Certificación definitiva de no retención * de ganancias } Quebranto
Quiebra
Liquidación
- Comprobante (F. 1016 AFIP) de comunicación de reorganización empresarial
- Artículo 410 C.F. CABA.
- Certificado de exención vigente **
- Constancia de ARBA Impuesto a la transmisión gratuita de bienes (?)

* No es suficiente la certificación provisoria

** Para ganancias se obtiene entrando con el cuit a :
http://www.afip.gov.ar/genericos/exentas/exentas_main.asp

En sellos las exenciones pueden surgir de la ley (subjetivas o objetivas) o necesitar trámite para obtener constancia (art. 39 y 407 C.F. CABA – art.273 y 274 C.F. Prov. Bs.As.)

Propiedad intelectual Nelly A. Taiana de Brandi 18

CONTROL EN:

- a) Hipotecas
- b) Cancelaciones y
- c) Cesiones de crédito hipotecario

- Identificación tributaria o previsional
- Exhibición de certificado de bienes registrables
- Exhibición de certificado de bienes inmuebles
- Certificado de pago a cuenta en el mismo período (ganancias)
- Certificación de contador por pago definitivo y total para períodos anteriores (ganancias)

Propiedad intelectual Nelly A. Taiana de Brandi 19

En la cancelación de hipoteca con pagarés hipotecarios en la que concurre sólo el deudor, el notario no tendrá al acreedor para exigir la certificación de pago.

En las cancelaciones de hipoteca en las que concurre sólo el acreedor, no tendrá al deudor para pedir los certificados de bienes registrables o de bienes inmuebles, salvo que intervenga también en la notificación.

En estos casos estaríamos ante supuestos de imposibilidad de cumplimiento.

11. Menciones en escritura pública

Debemos ser muy prudentes en la redacción de nuestras escrituras. Una afirmación confusa u omitida, el uso de una palabra equivocada, la incorrecta puntuación pueden incidir en la calificación y encuadre del negocio jurídico, en la existencia o no de un hecho tributario, en el quantum del impuesto a abonar o en la existencia o no de sujeto pasivo.

En el Instituto de Derecho Tributario tomamos conocimiento del inconveniente que experimentó una colega.

En la venta de única vivienda, el vendedor solicitó la exención del pago del impuesto a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas –ITI– pero no obtuvo el certificado antes de la celebración de la escritura; la escribana autorizante retuvo y pagó el impuesto. Obtenido el certificado, el vendedor intentó repetir el pago del impuesto ante AFIP, pero el fisco le denegó el reintegro porque la colega no había consignado la declaración de la decisión de reemplazo del vendedor (art. 14, ley 23.905).

También hace a nuestra prudencia no declarar en atestaciones notariales cuestiones sobre las que debe pronunciarse el respectivo contratante.

Sólo a modo de ejemplo mencionaremos algunas de esas manifestaciones. A su vez, habrá otras que dependerán del negocio jurídico causa de la transmisión.

Menciones a cargo de los contratantes

- del transmitente: procedencia o no de:
ITI
ganancias
- de los contratantes: fecha de posesión
- del adquirente: - causa de exención de impuesto de sellos
- procedencia impuesto de sellos
- origen del dinero

Propiedad intelectual Nelly A. Taiana de Brandi

20

Declara el transmitente:

a) Que esta operación está gravada por el impuesto a la transmisión de inmuebles a título oneroso de personas físicas y sucesiones indivisas que regula la ley 23.905 y res. AFIP 2141/08.

b) Que esta operación no está gravada por el impuesto a la transmisión de inmuebles a título oneroso de personas físicas y sucesiones indivisas que regula la ley

23.905 y res. AFIP 2141/08 por cuanto ejerce la opción de reemplazo de su única vivienda.

c) Que esta operación está gravada por el impuesto a las ganancias, cuyo pago regula la res. AFIP 2139/08.

d) Que esta operación no está gravada por el impuesto a las ganancias por cuanto se realiza en los términos previstos en el art. 83 y concordantes de la ley de sociedades, art. 77 y concordantes de la LIG y art. 105 y siguientes del DRLIG.

e) Que en razón de que el inmueble se encuentra inexplorado/arrendado/locado o dado en leasing, esta operación está alcanzada por el impuesto a la transmisión de inmuebles a título oneroso de personas físicas y sucesiones indivisas que regula la ley 23.905 y res. AFIP 2141/08 (cuando se trata de empresas unipersonales solamente porque cuando son sociedades corresponde siempre impuesto a las ganancias).

f) Que esta operación no está gravada por el impuesto a las ganancias en virtud de tratarse de la transferencia de un inmueble incorporado como bien de uso en su patrimonio hace más de dos años y destinará el precio a su reemplazo.

g) Que si (o no) realizó transmisiones gratuitas desde el 1 de enero de 2010 (si las hubo debe indicar el valor de ellas).

Agregan los contratantes:

a) Que la instrumentación de esta operación está gravada por el impuesto de sellos.

b) Que la tradición se ha verificado el ... y el comprador se encuentra en la posesión del inmueble libre de ocupantes y oposición de terceros (tener en cuenta que es importante indicar los casos en que se adquiere la posesión “brevi-manu” o por “constituto posesorio”).

c) Que el inmueble se encuentra locado y que el contrato, del que el adquirente recibe un tenor, subsiste en los términos del art. 1498 del Cód. Civil, como así que el locatario ha firmado la notificación pertinente.

Manifiesta el adquirente:

a) Que esta operación concreta el reemplazo de vivienda por el que optó con fecha ...en oportunidad de la venta del inmueble matrícula FR... instrumentada en escritura número ...otorgada por el escribano ...a fojas ...de su registro ...con sede en esta Ciudad (respecto de ITI).

b) Que destinará el inmueble a vivienda única, familiar y de ocupación permanente, única propiedad en su cabeza (en CABA).

c) Que destinará el inmueble a vivienda única, familiar y de ocupación permanente (en provincia de Buenos Aires).

d) Que el origen del dinero con el que obla el precio es producto de ...

Para evitar olvidos que “no nos están permitidos”, a continuación proponemos a los colegas preparar una sintética enumeración de nuestras obligaciones y deberes tributarios y colocarla en el escritorio con la idea de recorrerla antes de la autorización de cada escritura. Mejor aún será crear un archivo, copiarlo *in totum* en la sec-

ción final de nuestras “atestaciones notariales” en cada escritura y seleccionar los ítems que correspondan a cada caso.

Estimo que cualquiera de ambas opciones puede ser de utilidad para evitar omisiones e incumplimientos con sus consecuentes sanciones.

Atestaciones notariales

Cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios:

- Identificación tributaria y/o previsional
- "Código de oferta de transferencia de inmuebles" (COTI).
- Exhibición del certificado de bienes registrables.
- Exhibición del certificado de bienes inmuebles
- Valor inmobiliario de referencia (VIR)
- Origen de los fondos para el pago del precio (UIF)
- Impuesto a la transmisión gratuita de bienes.

Propiedad intelectual Nelly A. Taiana de Brandi

21

Si bien incluimos expresamente en la enumeración, para evitar olvidos, el deber del notario frente a la Unidad de Información Financiera –UIF– la normativa que nos responsabiliza (art. 20, inc. 12, ley 25.246) no prevé la expresión escrituraria (art. 22) por lo que el notario se abstendrá de hacer referencia alguna, salvo que una razón jurídica aconseje la consignación del origen del dinero con que se realiza la operación.

Atestaciones notariales

- Cruzamiento Informático de Transacciones Importantes (CITI).
- Impuesto de Sellos (en CABA valor excedente, escrituración al cesionario mas allá de 120 días desde el boleto)
- Impuesto a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas (ITI)
- Impuesto a las ganancias.
- Aporte notarial en ambas jurisdicciones.
- Cumplimiento de obligación de controlar escrituras anteriores e informar falta de tributación o invocación de exención (en CABA)

Propiedad intelectual Nelly A. Taiana de Brandi

22

12. Impuestos nacionales. Ganancias e ITI



EMPRESA UNIPERSONAL (bien afectado art. 65 DR Ganancias) *	<ul style="list-style-type: none"> • ORGANIZACIÓN DE MEDIOS DE PRODUCCIÓN • ACTIVIDAD DE RIESGO • FIN DE LUCRO ** 	GANANCIAS
EXCLUIDA DE GANANCIAS LA DISPOSICION DE INMUEBLES POR EMPRESA UNIPERSONAL	<ul style="list-style-type: none"> • INEXPLORADOS • LOCADOS, ARRENDADOS O DADOS EN USU-FRUCTO O EN LEASING (POR DOS AÑOS) 	ITI

* Corresponde este impuesto si el inmueble transferido se encuentra incorporado al patrimonio de la empresa, si ha sido incluido en sus declaraciones, en sus balances. Caso contrario esta gravado por ITI.
 ** Esta caracterización surge del dictamen (DAT) 7/80.

Propiedad intelectual Nelly A. Taiana de Brandi 24

GANANCIAS		ITI			
COINCIDENCIAS					
Hecho Grabado	TRANSFERENCIA DE INMUEBLES ONEROSA EN EL PAÍS *				
Momento	Escritura	o	Boleto y posesión	o	Cesión y Posesión
DIFERENCIAS					
Base de cálculo	Precio o Valuación			Valor de transferencia	
Materia gravada	beneficio real periódico			indicio de beneficio	
Carácter del pago	A cuenta de ejercicio			Definitivo (instantáneo)	
	3%			1,5%	
Sujeto pasivo	SOCIEDADES / EMPRESA INDIVIDUAL			PERSONA FÍSICA SUCESIÓN INDIVISA	

* en ganancias cesión de cuotas y participaciones sociales

Propiedad intelectual Nelly A. Taiana de Brandi

25

13. Análisis de casos

Me limitaré a algunos casos puntuales. El abordaje integral de los tributos nacionales y locales de esta Ciudad y de provincia de Buenos Aires será objeto de una “guía rápida” que tiene en preparación el “Instituto de Derecho Tributario”, la que, una vez aprobada por el Consejo Directivo, proyectamos incorporar a nuestra página web y distribuir individualmente entre los colegas.

TRIBUTA GANANCIAS	
REGIMEN ESPECIAL EN LOTEOS CON FINES DE URBANIZACIÓN (art. 49 LIG y art. 89 DRLIG)	
a) más de 50 lotes de un fraccionamiento	
b) más de 50 lotes de distintos fraccionamientos en 2 años	
c) cualquiera sea el número de lotes si el vendedor es sociedad o empresa unipersonal	

Propiedad intelectual Nelly A. Taiana de Brandi

26

REGIMEN ESPECIAL EN PRIMERA TRANSFERENCIA DE UNIDAD P.H. SUPUESTOS SEGUN DICTAMEN 1/82

SI ADQUIERE TERRENO Y CONSTRUYE UNA SOCIEDAD*	➤ VENTA ➤ DISOLUCIÓN Y ADJUDICACIÓN	GANANCIAS	VENTA POSTERIOR ITI
SI ADQUIERE TERRENO Y CONSTRUYE SOCIEDAD CIVIL* O PERSONA FÍSICA	DIVISIÓN Y ADJUDICACIÓN	NO PAGA NI GANANCIAS NI ITI **	VENTA POSTERIOR GANANCIAS. SALVO SI HA SIDO VIVIENDA O ALQUILADA (2 AÑOS)

* Deben concurrir ambos requisitos. Si es sólo redistribución o construcción necesaria para ello, no paga. Ver de nuestra autoría en Revista del Notariado N° 868/2002, pág. 253 "El impuesto a las ganancias y la disposición de unidades sometidas a la ley de propiedad horizontal"

** DAT (AFIP) del 19/10/01

Propiedad intelectual Nelly A. Taiana de Brandi

27

**RESIDENTES EN EL EXTERIOR
(criterio LIG para su calificación) ***

RESIDENTES EN EL PAIS	6 MESES Art. 26 Ley ganancias t.o 97
Pérdida de condición de residente ó	Adquisición de residencia permanente en otro país. Permanecer 12 meses afuera Art. 120 Ley Ganancias t.o 97

* Importante verificar domicilio en poderes y en documentos de identidad, servicios, residencia, domicilio declarado en expediente sucesorio, inscripción AFIP, etc.

Propiedad intelectual Nelly A. Taiana de Brandi

28

RÉGIMEN DE CONSULTA PARA BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR (Certificado de retención *)		
GANANCIAS art. 20 Res. 2139/06		ITI art. 22 Res. 2141/06
S.P	Sociedades Empresa individual	Persona física Sucesión indivisa
Por apoderado que se inscribe como representante ** sustituto para los demás impuestos		
<p>*El trámite suele tardar según agencia interviniente</p> <p>** También debe designar representante el adquirente residente en el exterior que no concurre personalmente</p>		

Propiedad intelectual Nelly A. Taiana de Brandi

29

PREVISIONES ESPECÍFICAS (retención)

GANANCIAS: EL IMPUESTO SE CALCULA SOBRE VALOR DE TRANSFERENCIA O VALUACIÓN FISCAL *

Permutas: (art. 15 Res. 2139/06) - paga sobre sumas de dinero
- si no las hay: información

Bóvedas: (art. 5 Res. 2139/06) - terreno + edificio (concesión ?)**

Escrituras judiciales: (art. 13 Res. 2139/06) - solicitud extracción fondos
- información

Subasta: paga sobre precio***. Hecho imponible: auto firme aprobación del remate

Poder especial irrevocable: (art. 16 Res. 2139/06) boleto + pago
total precio

* Tener en cuenta art. 34 Res. 2139 por el que AFIP se reserva el derecho de ajustar el precio conforme valores de mercado. Igual reserva surge de la Ley 11.683 art. 18 inc. "b" y D.R. art. 15.

** Es incorrecto exigir el gravamen sobre el valor del terreno si éste no es objeto de transferencia porque hay contrato de concesión de uso.
Ver de nuestra autoría "Impuesto de Sellos en las operaciones sobre bóvedas" en Revista del Notariado Nº 847/1996, pág. 787.

*** Ver de nuestra autoría "¿Quién resulta propietario del inmueble en la subasta?" Rev. del Notariado 828/1992, pág. 127

Propiedad intelectual Nelly A. Taiana de Brandi

30

Independientemente de que el negocio esté gravado o no, el art. 19 de la res. 2139/06 enumera los supuestos en que no corresponde retener impuesto a las ganancias.

VENTA Y REEMPLAZO DE INMUEBLES *

art. 67 LIG – art. 96 DR Res. AFIP 2140/06

Es un supuesto de diferimiento o postergación del plazo de pago del impuesto -roll over-

Su fundamento: promover renovación bienes de uso de empresas

Beneficiario: sujeto empresa

No corresponde retención si:

- > enajenación de inmueble ** afectado como bien de uso (dedicado a la actividad de la empresa, no inmuebles registrados en el rubro "inversiones")
- > antigüedad destino: 2 años calendario (no ejercicios fiscales)
- > bien de reemplazo en el país → bien de uso (inmueble o mueble) en 1 año o (para adelante o para atrás) construcción de bien de uso (iniciación 1 año – conclusión 4 años)
- > debe reinvertirse todo el precio. Si hay diferencia se paga impuesto sobre proporción de ganancias no afectadas al reemplazo

* Dejamos de lado toda referencia al mecanismo para bienes muebles

** Comprende inmuebles por naturaleza o por accesión

Propiedad intelectual Nelly A. Taiana de Brandi

31

Reorganización Empresarial *

art. 77 y 78 LIG / art. 105 DRLIG / Res. AFIP 2513/08
DAT 45/79 – 90/95 – 31/96 – 66/01 – 48/02 – 57/05 – 02/06 – 33/09

- Supuestos {
- fusión de empresas { - propiamente dicha
- por absorción
 - escisión de empresas
 - transferencia de una empresa a otra que constituyen un conjunto económico

* Concepto más amplio que el que regula la ley 19.550. Es posible de sociedades de hecho, sociedades civiles y empresas individuales

Nota: resulta muy útil la lectura de Rubén Asorey en "Reorganizaciones empresariales", Aurelio Cid en "Reorganización de empresas – Discrepancias interpretativas" y Osvaldo Solari Costa "Fusión y Escisión nacional y transnacional de sociedades".
Ver de nuestra autoría "El pago del Impuesto de Sellos en la reorganización empresarial" en Revista del Notariado Nº 834, 1993, pág. 691.
Es interesante el trabajo de Carlos Roca en "El Cronista Fiscal" de los días 26/04 y 10/05/10.

Propiedad intelectual Nelly A. Taiana de Brandi

32

Transferencia onerosa de acciones *

LIG art. 20 inc. "w" (exención)

Dictamen 351 Procuraduría del Tesoro de la Nación del día 3 de julio de 2003, ratificado por la Dirección Nacional de Impuestos del Ministerio de Economía.

- No está gravada por el impuesto a las ganancias cuando la transferencia es por persona física o sucesión indivisa habitualistas.
- Cuando la transferencia es realizada por persona física o sociedad del exterior está exenta.
- Cuando la transferencia es realizada por persona física o sucesiones indivisas no habitualistas el hecho está fuera del ámbito del impuesto

* Ver de nuestra autoría "El impuesto a las ganancias y la compra y venta de acciones" y "Novedades halagüeñas respecto del impuesto a las ganancias y la compraventa de acciones" en Revista del Notariado 2003, Nº 873 pág. 229 y Nº 874 pág. 217

Propiedad intelectual Nelly A. Taiana de
Brandi

33

ITI

PREVISIONES ESPECÍFICAS (retención)

TODAS LAS TRASMISIONES PAGAN SOBRE VALOR DE TRANSFERENCIA *

Permutas: (art. 1 y 60 Res. 2141) por cada transferencia

Bóvedas: (art. 7 Res. 2141) terreno + edificio (concesión ?)

Escrituras judiciales: (art. 18 Res. 2141) solicitud
extracción fondos / información

Poder especial irrevocable: (art. 20 Res. 2141) boleto +
entrega posesión

* tomar en cuenta que AFIP puede impugnarlo (art. 18 inc. "b" Ley 11.683 t.o. y art. 15 DR., Título II Res. AFIP 2141)

Propiedad intelectual Nelly A. Taiana de
Brandi

34

NO CORRESPONDE RETENCIÓN ITI (art. 3 Res. 2141/06)

Entre otras:

- exenciones subjetivas
- transferencia a ocupantes sin títulos (Ley 24.374) sin entrega dinero adicional
- “certificado de no retención” de AFIP → opción reemplazo vivienda o terreno/s por otra vivienda propia

Propiedad intelectual Nelly A. Taiana de Brandi

35

Ambas resoluciones 2139, art. 12 y 2141, art. 12, prevén la “autoretencción”

CÓDIGO DE OFERTA DE TRANSFERENCIA DE INMUEBLES -COTI- *
Corresponde en la transferencia de inmuebles y de derechos sobre inmuebles a construir cuando el valor de la operación o valuación fiscal supera \$ 300.000
Vigencia a partir de 01/03/2008

PROPIETARIO	INMOBILIARIA	ESCRIBANO	AFIP
Informa datos **	Acepta gestión	Verifica, confirma operación e incorpora datos	El sistema devuelve un código de operación
Solicita COTI	Incorpora otros datos	Autoriza escritura	El sistema emite certificado de bienes inmuebles
	Confirma transferencia		

* Las operaciones informadas por este procedimiento no se denuncian en CITI

** En caso de pluralidad de propietarios, informa uno pero declara a los restantes con la respectiva proporción en el dominio.

*** Se entrega un ejemplar al transmitente, otro al adquirente y un tercero lo archiva el notario. Reemplaza al certificado de bienes registrables

Propiedad intelectual Nelly A. Taiana de Brandi

36

EXIGIBILIDAD DEL VIR

- EN PROV. DE BUENOS AIRES: Res. normativa 41/09, a partir del 01/07/2009 (incorporación progresiva de partidos)
- EN CABA: Res. 67/09, a partir del 01/03/2010

Propiedad intelectual Nelly A. Taiana de Brandi

37

PROCEDENCIA DEL V.I.R.* (valor económico de referencia)

(art. 375 C.F. CABA)

vigencia constancia "no disponible": 10 días hábiles Res. 116/10

vigencia constancia de VIR (en la partida): igual plazo desde su emisión Res. 320/10

SI **

- Todo acto por el que se transfiera el dominio o se entregue la posesión de inmuebles.
Quedan abarcados por esta exigencia:
- Cesiones de boletos de compraventa de inmuebles con entrega de posesión
- Boleto de compraventa de inmuebles con posesión
- Cesión de derechos sobre inmueble determinado
- Transmisión de nuda propiedad

NO **

- Constitución y modificación de hipotecas.
- Cesión de crédito hipotecario
- División de condominio / partición con adjudicación de inmuebles
- Boleto de compraventa de inmuebles y cesión sin posesión
- Protocolización subasta judicial de inmueble
- Constitución derechos reales sobre inmuebles ajenos (distintos al dominio) a título oneroso (usufructo ...)

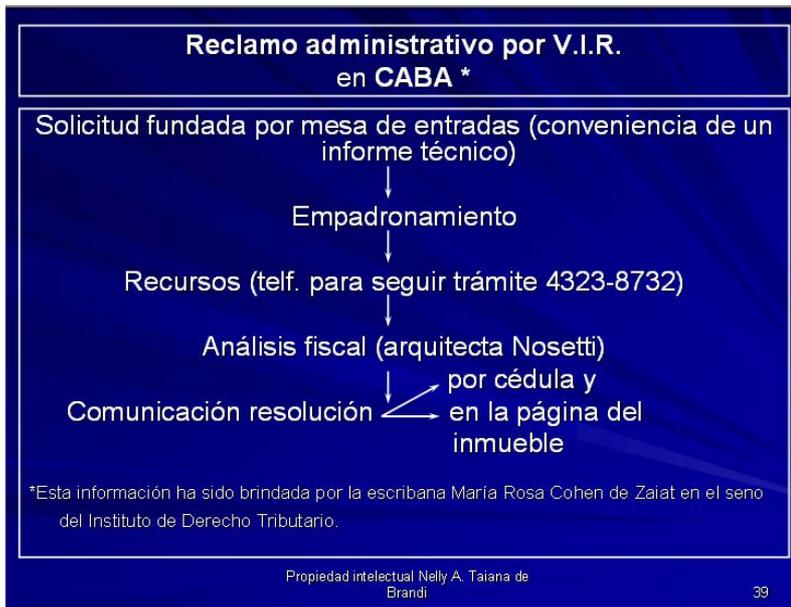
* Solo es relevante para el pago del impuesto de sellos en CABA y en Prov. de Bs.As.

** Respuestas de AGIP al Colegio de Escribanos de CABA.

Propiedad intelectual Nelly A. Taiana de Brandi

38

Un supuesto que nos preocupa en esta materia es el criterio de AGIP, informado por el contador Pallavicini y ratificado verbalmente por el organismo en la reunión de la Mesa de Enlace del mes de junio, que entiende que es pago a cuenta el realizado en un boleto de compraventa con entrega de posesión –2,5%– si hay VIR disponible a la escrituración. En nuestra opinión, la lectura de los art. 367, 373, 382 y concordantes del Código Fiscal a partir de los principios de razonabilidad, coherencia, equidad, irretroactividad y no confiscatoriedad que presiden la interpretación de la normativa tributaria no avalan esta posición.



14. Impuesto de sellos

IMPUESTO DE SELLOS

- Es local, instrumental*, e instantáneo.
- Grava la sola creación del documento, independientemente de su validez o eficacia (art. 366 C.F. CABA - art. 234 C.F. Prov. Bs. As.) o su sujeción a condición (art. 368 C.F. CABA - art. 236 C.F. Prov. Bs. As.)

* El concepto de instrumento está dado por los artículos 367 C.F. CABA y 235 C.F. Prov. Bs.As.

Propiedad intelectual Nelly A. Taiana de Brandi

40

IMPUESTO DE SELLOS

CONSERVAR instrumentos que
han omitido pago impuesto *

↓
Solidaridad del notario
(con todos los intervinientes)

←
CABA
art. 405 C.F.

→
Prov. Bs. As.
art. 272 C.F.

En CABA el C.F. agrega "en tanto dichos instrumentos habiliten al ... tenedor el ejercicio de algún derecho" por lo que en el seno del Instituto de Derecho Tributario la mayoría de los miembros opina que no alcanza a los notarios la solidaridad por la conservación de los documentos.
En este caso el notario cumple informando

Propiedad intelectual Nelly A. Taiana de
Brandi

41

ACTOS CELEBRADOS EN EL EXTERIOR

art. 365 C.F. CABA

art. 232 C.F. Prov. de Buenos Aires

→ el hecho imponible se verifica "al tener efectos" el acto en la jurisdicción

Propiedad intelectual Nelly A. Taiana de
Brandi

42

15. Impuesto de sellos. Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Certificación de firmas en instrumento privado suscripto en CABA *

- Cuando aún no se ha cumplido el plazo para su reposición, el notario no puede privar al requirente del beneficio.
En el seno del Instituto de Derecho Tributario se ha consensuado la inclusión de la siguiente leyenda: " se advierte a los requirentes el eventual encuadramiento del negocio como hecho imponible por el impuesto de sellos y queda a su cargo el pago y/o la justificación de la exención".

- Cuando ha vencido el plazo para su reposición, el notario debe invitar al requirente a hacerlo y, ante su negativa, debe informar.

* En lo personal estimo que el notario no es ajeno al contenido del instrumento. La certificación notarial permite presumir su legalidad en el tráfico negocial.

Propiedad intelectual Nelly A. Taiana de
Brandi

43

Impuesto de sellos CABA (C.F. art. 373)

El cálculo del impuesto se realiza sobre el mayor valor:

- a) precio
- b) valor susceptible de apreciación dineraria asignado a la operación *
- c) valuación fiscal
- d) VIR

Excepción: en los casos de subasta - judicial, por instituciones oficiales o conforme Ley 24.441-: el impuesto se calcula sobre el precio.

* Tener presente que se ha modificado la previsión anterior "mayor valor exteriorizado"

Propiedad intelectual Nelly A. Taiana de
Brandi

44

IMPUESTO DE SELLOS CABA SU EXENCIÓN (por destino) (art. 407 inc. 1 C.F. y Ley Tarifaria)

- En caso de transferencia de dominio y contrato de compraventa de vivienda única, familiar y de ocupación* permanente, única propiedad en cabeza del adquirente: el impuesto es divisible (art. 404 C.F.) siempre que precio, VF, o VIR no supere \$ 360.000. Si lo supera se tributa por el excedente **

* No podrá hacer uso de la exención quien no ha recibido la posesión (el cesionario de boleto de compraventa sin posesión -cesión de boleto en subasta-)

** Tener presente que la suma excedente resultará de restar \$ 360.000 al mayor valor...

Propiedad intelectual Nelly A. Taiana de Brandi

45

PREVISIONES ESPECÍFICAS (CABA)*

Base Imponible

Subastas judiciales / privadas: (art. 373 C.F.) sobre precio

Contrato de leasing*: sobre canon mensual

Transferencia por leasing: (art. 376 C.F.) sobre canon + valor residual o valuación fiscal o VIR ***

División de condominio: (art. 377 C.F.) sólo sobre contraprestación dineraria cierta.

Permuta: (art. 379 C.F.) semisuma del valor asignado o de valuación fiscal ↓ o de VIR (≠ ganancias e ITI)

(Ver art. 1356 C.C. y art. 381 C.F.)

* Ver de nuestra autoría "El Impuesto de Sellos en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires" en Revista Notarial N° 949. Septiembre de 2004. pág. 797.

** En 2001 con Maritell M. Brandi Taiana publicamos en Revista del Notariado N° 865 pág. 61 "Contrato de leasing inmobiliario ... aspecto tributario ..."

*** El impuesto abonado por el canon se toma a cuenta.

Propiedad intelectual Nelly A. Taiana de Brandi

46

PREVISIONES ESPECÍFICAS (CABA)

Compraventa terrenos con mejoras posteriores realizadas por el adquirente: (art. 378 C.F.) (baldío: Dec. 1375/05)*

Sociedades: (art. 388 y 407 inc. 19)

Contratos societarios: exentos

Aporte, transferencia y adjudicación de Inmueble = venta

Compraventa con garantía hipotecaria por saldo: (art. 407 inc. 15 C.F.): exenta la hipoteca

* Sólo se tendrá por baldío si "... Así constare en los registros de la base de datos de la Dirección General sin que se registre valuación por edificio"

PREVISIONES ESPECÍFICAS (CABA)

Compraventa garantía hipotecaria de tercero: pagan los 2 actos

Mutuo con hipoteca de inmueble de otra jurisdicción: (art. 407 inc. 60): no paga hipoteca en CABA.

Pago a cuenta: en transferencia inmuebles y buques se (art. 382 C.F.) deduce lo pagado en el boleto

No se deduce si: a) transferencia de dominio a cesionario
b) ha pasado + de 120 días desde boleto*

* Deben concurrir ambos: a y b

PREVISIONES ESPECÍFICAS (CABA) (art. 371 C.F.)

Interdependencia de contratos: (en 1 ó + instrumentos)

- a) = partes
- b) = objeto
- c) relación entre si

→ se abona el impuesto de mayor rendimiento fiscal

Nota: debe surgir del/los instrumento/s la unidad de negocio

16. Impuesto de sellos. Provincia de Buenos Aires

Impuesto de Sellos (C.F. Prov. de Bs.As. t.o 2010)

■ Hecho imponible

Transmisión de dominio por cualquier título: 3% (art. 42 ap. B 5 inc. "a" Ley Impositiva)

Transmisión de nuda propiedad 3%
(art. 241 C.F.)

} sobre el 100% del
precio, valuación fiscal
del inmueble o VIR

■ Compra de inmueble edificado destinado a única vivienda familiar y de ocupación permanente (art. 42 ap. B 5 inc. "a" Ley Impositiva)

hasta \$ 60.000 (precio, valuación fiscal o VIR): exento
hasta \$ 90.000 (precio, valuación fiscal o VIR): 2%
desde \$ 90.000 (precio, valuación fiscal o VIR): 3%

■ Compra de terrenos baldíos con igual destino hasta \$30.000 (precio, valuación fiscal o VIR): exento

Supuestos especiales (Prov. Bs.As.)

- **Compraventa terrenos (mejoras posteriores)***
art. 243 C.P. Normativa Res. 35/99.
- **Sociedades: exentos contratos y aportes (art. 274 inc. 9 C.F.).** Gravada transferencia de inmueble por disolución y adjudicación (art. 256 C.F.)

* Para abonar el impuesto sobre el valor del terreno, esta jurisdicción exige el diligenciamiento de una constancia al efecto que debe tramitar el transmitente en delegación ARBA de ubicación inmueble

CESIÓN DE DERECHOS HEREDITARIOS A TÍTULO ONEROSO *

(C.F. Prov. Bs. As. art. 247)

- El impuesto se calcula sobre el 20% de la valuación fiscal, del VIR o del precio, el que sea mayor.
- Al consolidarse el dominio se integra la diferencia del impuesto a la alícuota correspondiente a la transmisión onerosa del inmueble total o la parte indivisa

* Ver de nuestra autoría "Tratamiento impositivo de la cesión de derechos" en Revista del Notariado Nº 877/2004 pág. 249

17. Impuesto a la transmisión gratuita de bienes

Ley 14.044 de la provincia de Buenos Aires (arts. 91 a 113). Vigencia desde 1/1/10.

La ley no ha sido reglamentada y esta insuficiencia que se prolonga desde el mes de enero, sumada a la confusa redacción normativa y a la imposibilidad de contar con Exposición de motivos y de acceder al debate parlamentario, impide su ope-

ratividad y coloca al notariado en una posición riesgosa. De ahí que este comentario es sólo eso y no pretende pronunciarse con certeza respecto de las disposiciones normativas (alcances, instrumentación, etcétera).

Desde su sanción, la mayoría de los escribanos se ha limitado a autorizar transmisiones gratuitas que no alcancen a \$ 3.000.000 y, cuando supera ese importe, hemos aconsejado donaciones sujetas a posterior aceptación. Esto es así en razón de que el hecho imponible se produce a la aceptación del acto, o sea, cuando se perfecciona el contrato.

a) Hecho imponible (arts. 91 a 107). Todo acto transmisivo que produzca un aumento de riqueza –comprende a toda clase de bienes– a título gratuito.

b) Fundamento del impuesto. El incremento no se debe a un esfuerzo del beneficiario.

c) Cálculo del impuesto (art. 91): 1) sobre la totalidad de los bienes recibidos, cualquiera sea su ubicación, por personas físicas o personas jurídicas con domicilio en la provincia, y 2) sobre los bienes ubicados en la provincia si el beneficiario se domicilia en otra jurisdicción.

d) Sujeto pasivo (art. 105): beneficiario.

e) Actos alcanzados por el impuesto (art. 92)

herencias

legados

donaciones

anticipos de herencia

otros hechos que importen

enriquecimiento gratuito

cualquiera sea su modalidad (art. 93)

más allá de sus deducciones (art. 103)

f) Momento en que opera la transmisión (art. 100): 1) en las herencias y legados: al deceso del causante; 2) en las donaciones: a su aceptación; 3) en los seguros: a su percepción, y 4) en los restantes actos: a su celebración.

g) Presunciones (art. 94)

Para evitar simulaciones \iff se presume –*juris tantum*– que hay gratuidad en las transmisiones onerosas: 1) a herederos forzosos en forma directa o por interpósita persona, a cónyuges o sus herederos forzosos; 2) comprar a nombre de herederos menores; 3) a favor de sociedades integradas por herederos; 4) constitución, modificación y disolución de sociedades de familia (entre ascendientes y descendientes o sus cónyuges).

Nota: se invierte la carga de la prueba.

h) Exenciones (art. 106): objetivas y subjetivas. Entre ellas: 1) si la totalidad de lo transmitido no alcanza a \$ 3.000.000 (ley impositiva). Es irrelevante el número de beneficiarios; 2) si se transmite por fallecimiento el “bien de familia” y permanece

afectado por cinco años a partir de transmisión. En el levantamiento de esa afectación será importante el asesoramiento notarial.

Nota: si lo transmitido supera esta suma, se tributará por el todo. Se deben computar todas las transmisiones realizadas en un plazo de doce meses a partir del 1/1/10.

i) Alícuota (art. 107): progresiva.

j) Acreditación del pago (art. 110): en forma previa a todo acto de disposición de los bienes recibidos.

18. Actuación del escribano hasta tanto se reglamente la ley: agente de información

Según circulares cursadas a sus colegiados por el Colegio de Escribanos de la Provincia de Buenos Aires⁶:

a) Nuestra responsabilidad se limita al valor de lo transmitido y no a otras liberalidades.

b) Incorporar al texto de escritura la declaración del adquirente de que no ha incrementado su patrimonio a título gratuito por un importe superior a \$ 3.000.000 desde el 1/1/10 (o, a partir del 1/1/11 en los últimos doce meses) y que conoce la vigencia de la ley TGB → obligación notarial de informar (¿cómo?).

c) Si el incremento supera \$ 3.000.000 está obligado a exigir de parte del adquirente comprobantes expedidos por ARBA, cuyo diligenciamiento no está reglamentado. El Colegio habla de comprobante de pago o de una copia de DDJJ informativa presentada por el disponente, intervenida por ARBA.

d) Exigir al transmitente su declaración respecto a la realización o no de otras transferencias gratuitas con posterioridad al 1 de enero de 2010 (no encontramos conducente esta manifestación).

No obstante la previsión del art. 110 de la ley, el 18 de febrero de 2010 la “Gerencia General de Recaudación ARBA” contestó al nombrado Colegio “el ingreso de las sumas no pueden ser efectivizadas actualmente por el profesional actuante, hasta tanto la pertinente reglamentación permita –precisamente para el caso TGB–, asegurar el pago de la gabela, previa designación general de los notarios como agentes de recaudación”.

19. Colofón

Con este trabajo no pretendemos dar respuesta a todas nuestras inquietudes en materia que nos es tan sensible ni tampoco investir de carácter cierto y definitivo a nuestras conclusiones. Intentamos concordar y fundamentar criterios que permitan un ejercicio profesional del notariado en armonía, alejado de posibles discrepancias

⁶ Resultado de las entrevistas con los doctores Patricia Callaba, Gustavo Santos, Marcelo Cárdenas y Carlos Bueno.

que, cuando se dan en el plano tributario, no contribuyen a optimizar nuestro desempeño.

En la faz práctica, insistimos en la conveniencia de tener a mano –al preparar las minutas de las escrituras– la enumeración de los deberes y obligaciones tributarios que hemos sintetizado. En su momento, ante menor cantidad de deberes y obligaciones, hicimos una publicación con la intención de sintetizarlos⁷.

© Editorial Astrea, 2011. Todos los derechos reservados.



⁷ “Revista del Notariado”, jul.-sep. 2003.