

## Vigencia de la Resolución General 2278/80. Dictamen 12/02 de AFIP\*

Por **Nelly A. Taiana de Brandi**

Respecto del dictamen transcrito pensamos que tanto sus considerandos como la parte dispositiva carecen de apoyo normativo en cuanto a la creación, por esta vía, de un nuevo deber tributario en cabeza del notario y que institucionalmente es necesario reclamar su revisión al organismo tributario.

### Evolución normativa

El artículo 35 de la Resolución 3026/89 dispone “*deróganse... las resoluciones generales 2277 y sus modificaciones 2669 y sus modificaciones, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 33*”. Este último artículo se refiere a las retenciones practicadas de acuerdo con el régimen de la última resolución indicada, o sea que no es relevante para nuestro tema.

La Resolución 2277/80 establecía el procedimiento que debían observar los escribanos de registro... “para la liquidación, determinación, retención e ingreso del Impuesto sobre los Beneficios Eventuales y a las Ganancias” en el ámbito nacional.

En el articulado de esa Resolución se mencionan los Formularios 232, 232 cont., 232/1, 236 y 236A, respecto de los cuales se dispone la **obligación del contribuyente** de tramitarlos ante la Dirección General Impositiva y presentarlos al escribano autorizante de la escritura de transferencia en los distintos supuestos previstos por la normativa.

---

\*Especial para *Revista del Notariado*.

En los artículos 18, 32 y 33, la Resolución enumera los formularios que, tramitados por el contribuyente, debe presentar el escribano al Organismo recaudador; ellos son el 233, 232, 232 cont., 232/1 y 234.

Específicamente respecto del **Formulario 235**, los artículos 28 y 32 se refieren a él también, como obligación a cargo del contribuyente, quien debe tramitarlo ante la Dirección General Impositiva y entregarlo al escribano una vez intervenido por el Organismo, como condición sine qua non para que el autorizante no proceda a la retención del impuesto. El artículo 36 de la misma Resolución remite “... *el escribano deberá estar a lo dispuesto por el artículo 1º (inciso a) o artículo 3º (inciso a) de la Resolución General 2278*”.

En los considerandos de la Resolución General 2278 de igual fecha que la inmediata anterior, la Dirección General Impositiva establecía su objetivo: “... *corresponde complementar el procedimiento establecido por la Resolución General 2277 para los agentes de retención, percepción y/o información intervinientes en enajenaciones de inmuebles cuyos titulares opten por ejercer la referida opción*”. Se refiere a la opción prevista por el artículo 67 –entonces 61– de la Ley del Impuesto a las Ganancias t. o. 1998.

En esta Resolución General 2278/80 se establece la obligación del escribano de exigir el Formulario 235 diligenciado por el contribuyente e intervenido por la Dirección General Impositiva, como condición para no retener el Impuesto a las Ganancias y sobre los Beneficios Eventuales, según el caso. A su vez, la normativa se refiere al Formulario 235A, que debe presentar el contribuyente al Organismo para comunicar la concreción del reemplazo con anterioridad a la venta del bien reemplazado o con posterioridad a ella.

#### Primera conclusión

Si la Resolución 2278 amplía la Resolución 2277 y ésta última fue derogada en forma expresa por la Resolución 3026, la primera que se apoya en la derogada y la complementa, *ha quedado de suyo derogada*.

#### Segunda conclusión

**En consecuencia, corresponde enumerar la normativa vigente.**

Derogada expresamente la resolución 2277 y tácitamente su ampliatoria, el reemplazo de bien de uso queda regulado exclusivamente por el artículo 67<sup>1</sup> de la Ley del Impuesto a las Ganancias 20628 t. o. 1998, el artículo 96<sup>2</sup> del

(1) Artículo 67 L-J-G: “*En el supuesto del reemplazo y enajenación de un bien mueble amortizable, podrá optarse por imputar la ganancia de la enajenación al balance impositivo o, en su defecto, afectar la ganancia al costo del nuevo bien (...) dicha opción será también aplicable cuando el bien reemplazado sea un inmueble afectado a la explotación como bien de uso, siempre que tal destino tuviera, como mínimo, una antigüedad de dos años al momento de la enajenación y en la medida en que el importe obtenido de la enajenación se reinvierta en el bien de reemplazo o en otros bienes de uso afectados a la explotación. La opción para afectar el beneficio al costo del nuevo bien sólo procederá cuando ambas operaciones (venta y reemplazo) se efectúen dentro del término de un año...*”

(2) Artículo 96 DR de la L-J-G.: “... *Por reemplazo de un inmueble afectado a la explotación como bien de uso, se entenderá tanto la adquisición de otro, con la de un terreno y ulterior cons-*

decreto reglamentario del Impuesto, la Resolución General 3026/89 en su artículo 19, inciso 1°<sup>3</sup> y las Resoluciones Generales 4087/95, 4056/95 y 4112/96, todas dictadas por la Dirección General Impositiva, con la extensión que se verá más adelante.

De la lectura de la normativa vigente no resulta la obligación del escribano de comunicar el uso de la opción por parte del contribuyente, quien lo hará en su declaración anual de ganancias, salvo la presentación del formulario F 647 –CITI–.

### Tercera conclusión

En la materia son deberes del escribano:

#### I. Constancia escrituraria

El contribuyente manifestará su opción al escribano actuante a fin de que éste no proceda a practicar la retención del Impuesto como lo dispone el artículo 20 inciso 2.1 de la Resolución 3026/89 citada, que compromete al autorizante a “dejar constancia en el protocolo y en el texto de la respectiva escritura matriz del importe de la retención... o, en su caso, su improcedencia, con aclaración de la causa justificante de dicha situación”.

#### II. Deber de informar

Respecto de la Resolución General 3026/89, si bien el inciso 2.2 del mismo artículo 20 preveía la obligación de informar la opción en cabeza de los escribanos, esta disposición fue derogada por el artículo 5° de la Resolución General 4087/95 –Cruzamiento informático de Transacciones Importantes CITI–<sup>4</sup>. La expresa derogación es consecuencia de la Resolución General 4056/95 que en su artículo 4° dispone una nueva modalidad informativa a cargo de los escribanos, por la que éstos quedan obligados, a tenor del apartado 2, a comunicar en soporte magnético y trimestralmente “las escrituras de dominio de los inmuebles cuyo valor supere los ochenta mil pesos”. Sólo quedarían sin informar las operaciones de menor importe que no son de trascendencia económica.

A su vez, las Resoluciones Generales 4087/95 y 4112/96 señalan a los escribanos el procedimiento que deben observar para la información de las ope-

---

*trucción en él de un edificio, o aun la sola construcción efectuada sobre el terreno adquirido con anterioridad. La construcción de la propiedad que habrá de constituir el bien de reemplazo puede ser anterior o posterior a la fecha de venta del bien reemplazado siempre que entre esta última fecha y la de iniciación de las obras respectivas no haya transcurrido un plazo superior a un año y en tanto las mismas se concluyan en un período máximo de cuatro años a contar desde su iniciación (...) Si se produjera un excedente de utilidad 8...) o cuando el importe obtenido en la enajenación no fuera reinvertido totalmente (...) el excedente (...) estará sujeto al pago del gravamen”.*

(3) Artículo 19 RG 3026/89: “El escribano interviniente no deberá actuar como agente de retención en los casos que se indican a continuación: 1) cuando se efectúe la opción prevista por el artículo (...) 67 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1986 y sus modificaciones...”.

(4) Artículo 5 RG 4087/95: “Déjese sin efecto (...) el punto 2.2. del artículo 20 de la Resolución 3026 y sus modificaciones...”.

raciones de venta autorizadas, gravadas y exentas, tanto por el Impuesto a las Ganancias como por el Impuesto a la Transferencia Onerosa de Inmuebles de Personas físicas y sucesiones indivisas. En las tablas de *causas de no retención del primero de los impuestos*, el código 1 corresponde a “*artículo 67 de la Ley de Impuesto a las Ganancias*”.

#### Cuarta conclusión

##### El dictamen a estudio carece de apoyo normativo.

No hay norma vigente que avale las conclusiones del dictamen 12/2002 cuando dice que “... *el escribano interviniente ante la ausencia de dicho formulario –se refiere al F235– debería haber practicado la liquidación del gravamen correspondiente, toda vez que la simple manifestación de la voluntad del interesado no resulta suficiente para tornar viable la exención*”.

Consecuencia de la derogación de la obligación de informar a cargo del notario que establecían las Resoluciones 2277, 2278 y 3026 en su art. 20, inc. 2.2 su único deber legal se limita a **observar el procedimiento que consagra la reglamentación del “CITI” y a formalizar la presentación pertinente en forma trimestral.**

No es suficiente para la distinta interpretación que adopta el dictamen el fundamento que vierte cuando dice “*que de no ajustarse a las condiciones establecidas, este Organismo Fiscal no tendrá oportunidad de verificar si la exteriorización de la voluntad plasmada en la escritura pública se condice con la realidad de los hechos*”.

Por un lado, el inconveniente anotado meritariamente nuevas disposiciones de ser necesarias, pero no justifica el avance interpretativo extensivo más allá de la letra de la ley por parte de la Administración, la que exhuma, al efecto, normas derogadas.

Por otra parte, no se advierte esa necesidad legislativa por cuanto ya se ha anotado que el Organismo recaudador recibe noticia de las operaciones exentas cada tres meses en la presentación del soporte magnético que prevén las resoluciones generales que regulan la información de las transacciones en el formulario 647. **La economía procedimental desaconseja la información duplicada de los mismos datos**, así como el aumento injustificado de trabajo en cabeza de los agentes de información y recaudación.

#### Existencia del Formulario 235

A su vez, prueba en los hechos de la derogación de la Resolución General 2278/80 es la **inexistencia física del Formulario 235** en todas las delegaciones de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

#### Operabilidad del beneficio

De conformidad a la normativa vigente transcrita, el escribano no actuará como agente de percepción si se dan los siguientes presupuestos:

a) el carácter de **bien de uso** del inmueble a enajenar, el que debe tener con tal destino una antigüedad de **dos años** en el patrimonio del contribuyente,

- b) la **manifestación del disponente** de su decisión de optar por destinar el precio a la adquisición de uno o más bienes de reemplazo,
- c) la **constancia notarial** en el cuerpo de la escritura de venta del ejercicio de la opción por parte del disponente,
- d) la **comunicación notarial** a la Administración Federal de Ingresos Públicos en ocasión de la presentación del CITI –formulario 647–,
- e) el contribuyente tiene **plazo de un año** para adelante o para atrás, a partir de la escritura, para adquirir el/os bien/es de reemplazo o iniciar la construcción que ha de concluir en **cuatro años**.

#### Naturaleza del beneficio

En cuanto a los alcances del beneficio, debe quedar claro que **no se trata de una verdadera exención, sino de un diferimiento en el tiempo** –conocido como *roll-over*– del ingreso del impuesto, ya que el importe que no se reinvierta deberá oblarlo con sus acrecidos (artículo 96 del decreto reglamentario del Impuesto a las Ganancias). Además, el uso de la opción se traduce en un costo menor del inmueble en el caso de una venta posterior.