

“... Vamos aclarando el panorama...”

(canción de Ricardo Arjona)

¿tributan sellos todas las transferencias de dominio fiduciario de inmuebles sitios en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires?

Por **Adrián Carlos Comas**

En el Colegio de Escribanos de esta Ciudad, el 22 de noviembre de 2006 se desarrolló un TALLER (a mi entender extremadamente enriquecedor), organizado por el Instituto de Derecho Tributario de este Colegio, referido al FIDEICOMISO, SU TRATAMIENTO TRIBUTARIO DESDE LA ÓPTICA NOTARIAL.

En dicho taller respondieron a las mismas preguntas representantes de los organismos tributarios de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, de la provincia de Buenos Aires y de la Nación. Al escuchar la respuesta de cada uno llamó poderosamente la atención que el representante de la Dirección de Rentas de la Ciudad Autónoma respondía para cada caso el mismo principio: “Si se transmite el dominio fiduciario sobre un inmueble sito en la Ciudad de Buenos Aires entregándose la posesión, sea en cumplimiento de un fideicomiso inmobiliario, de administración, de garantía, etc., por aplicación del decreto reglamentario 2033/03 CABA, lo grava en todos los casos el 2,5 % sobre el mayor valor exteriorizado en escritura o la valuación fiscal.

En la apertura de dicho taller, la presidente del Instituto de Derecho Tributario, escribana Nelly Alicia Taiana de Brandi, mencionó el “caso puntual” de un fideicomiso de administración con transferencia de dominio fiduciario de inmueble sito en esta Ciudad, que se había formalizado en escritura pública

y presentado en consulta sobre la aplicación del Impuesto de Sellos, ante la Dirección de Rentas de la Ciudad Autónoma.

Y el presente artículo se refiere concretamente a dicha escritura pública, su consulta y lo recientemente dictaminado por el organismo fiscal local: en efecto, se había presentado en consulta y, ante el pedido inmediato de la Dirección de Rentas en el sentido de que se acreditara que la primera copia de dicha escritura se había presentado a inscribir al Registro de la Propiedad Inmueble, se aprovechó para agregar nuevas argumentaciones jurídicas que surgieron en el mencionado taller, por lo que a los efectos ilustrativos se mencionan más adelante partes pertinentes de los referidos escritos.

El resumen de dicha escritura, redacción y argumentación es que, conforme a la normativa del Código Civil sobre actos onerosos y gratuitos, la normativa impositiva que surge de la Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos y el art. 335 del Código Fiscal de la Ciudad Autónoma, se ubica a la transferencia de dominio fiduciario sobre inmueble sito en esta Ciudad como acto sin contraprestación y, por lo tanto, dentro de la categoría tributaria de “gratuito” (aunque jurídicamente sería neutro). Asimismo, por estar dentro de la categoría de “gratuito” y cumplir expresamente con los requisitos establecidos en el referido art. 335 del Código Fiscal, la Dirección de Rentas de la Ciudad Autónoma dictó, con fecha 10 de abril de 2007, la *PROVIDENCIA 1269-DGR-D-07*, concluyendo que “el acto notarial consultado **NO CONSTITUYE EL HECHO IMPONIBLE** que genere la obligación de pagar el tributo en análisis, toda vez que resulta aplicable lo normado en el art. 335 del Código Fiscal, t. o. 2006”.

Siguiendo el mismo derrotero, la futura devolución del inmueble por parte del fiduciario al fiduciante al finalizar el plazo del fideicomiso y la escritura pública de transferencia de dominio pertinente debería citar el mismo art. 335 y establecer que la transferencia es un acto gratuito; y también en otros tipos de fideicomiso, como en el de garantía, mencionando la inexistencia de contraprestación, el mismo artículo y las características de gratuito deberían llevar a la Dirección de Rentas de la Ciudad a la misma conclusión en el sentido de que dichos actos notariales “no constituyen el hecho imponible que genere la obligación de pagar el tributo referido”.

Para quienes prefieran un mayor desarrollo de los argumentos esgrimidos en este expediente administrativo, transcribo partes pertinentes de los escritos presentados, a saber:

Primer escrito presentado

CONSULTA - IMPUESTO DE SELLOS - FIDEICOMISO:

CONTRATO DE FIDEICOMISO DE ADMINISTRACIÓN Y TRANSMISIÓN GRATUITA DE DOMINIO FIDUCIARIO (ley 24.441):

Sres. de la

DIRECCIÓN DE RENTAS

de la CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES

De mi consideración:

El suscripto, Escribano Adrián Carlos Comas, titular del Registro Notarial 159 de Capital Federal, con domicilio en..., Capital Federal..., me presento y digo:

I) Que por escritura pública de fecha 17 de noviembre de 2006, pasada ante mí, bajo el número..., al folio... del Registro Notarial 159 a mi cargo, que en FOTOCOPIA agrego, se formalizó un CONTRATO DE FIDEICOMISO DE ADMINISTRACIÓN, Y TRANSMISIÓN GRATUITA DE DOMINIO FIDUCIARIO (Ley 24.441).

II) Que por medio de dicha escritura pública, compareció como PARTE FIDUCIANTE, la señora... (1), domiciliada en... de Capital Federal; y como PARTE FIDUCIARIA, su padre, el señor... (2), domiciliado en la calle..., de Capital Federal; y formalizaron un CONTRATO DE FIDEICOMISO DE ADMINISTRACIÓN PARA ALIMENTOS DE MENOR, de la siguiente forma: La señora... (1) es madre de la menor... (3), domiciliada con su madre y sus abuelos maternos en... de Capital Federal; y que a los efectos de resguardar la manutención de su nombrada hija, la señora... (1) ha resuelto formalizar un contrato de fideicomiso de administración sobre el inmueble de su propiedad sito con frente a..., de Capital Federal, con el objeto de proceder a la explotación del mismo mediante su locación a terceros, siendo a tales efectos la señora... (1) la parte fiduciante, siendo su padre... (2) la parte fiduciaria, siendo su hermana... (4) la parte fiduciaria sustituta para el caso de revocación, renuncia, cesación, o fallecimiento de la parte fiduciante original, y siendo la beneficiaria de lo producido por la explotación del inmueble, su hija... (3).

Se estableció que el fideicomiso tenía las siguientes "FINALIDADES: El presente contrato de fideicomiso tiene como objeto separar un bien inmueble (como bien inmueble fideicomitado constituirá un patrimonio separado del patrimonio de la fiduciante y del fiduciario), para que con su renta y frutos, genere fondos suficientes para la protección de la beneficiaria hija de la fiduciante, su subsistencia y manutención, contribuir al mantenimiento de su estándar de vida, alimentación, educación, cuidado de su salud, y esparcimiento. A tal efecto la finalidad del fideicomiso es la de administrar, conservar y explotar mediante su locación a terceros, el bien inmueble fideicomitado sito con frente a..., de CAPITAL FEDERAL, según su naturaleza, con los cuidados y precauciones que se le pueden exigir a un buen hombre de negocios. Las facultades conferidas a la parte fiduciaria son amplias y plenas con la única limitación de no disponer a título oneroso o gratuito del bien cuyo dominio fiduciario se le transmitirá en este acto".

Del artículo octavo del contrato de fideicomiso surge que el mismo es gratuito: “**OCTAVO: RETRIBUCIÓN DE LA PARTE FIDUCIARIA:** La parte fiduciaria NO percibirá por su gestión ninguna remuneración”.

En cumplimiento de dicho contrato de fideicomiso y en la misma escritura pública, la fiduciante formalizó la **TRANSMISIÓN GRATUITA DEL DERECHO REAL DE DOMINIO FIDUCIARIO (LEY 24.441)** por el **PLAZO de TREINTA AÑOS**, desde hoy hasta el día 17 de noviembre del año 2036; con **LIMITACIONES para VENDER O GRAVAR** el bien fideicomitado.

De las declaraciones de la transmitente fiduciante, en los incisos A) y B), surge el carácter gratuito de la transferencia de dominio fiduciario: “**A) TRANSMISIÓN GRATUITA:** Que en cumplimiento del contrato de fideicomiso precedentemente transcrito, por la presente **TRANSMITE A TÍTULO GRATUITO** a favor de su padre... (2), bajo el régimen de la Ley 13.512 de Propiedad Horizontal, el **DERECHO REAL de DOMINIO FIDUCIARIO** sobre el siguiente inmueble de su propiedad: Un departamento designado como..., de Capital Federal. **B) CARÁCTER GRATUITO:** Que en virtud de las características del presente contrato de fideicomiso de administración, deja expresa constancia que el mismo es jurídicamente **NEUTRO**, y a los efectos impositivos es a título **GRATUITO** porque el fiduciario, como padre de la fiduciante, y abuelo de la beneficiaria, ha renunciado expresamente a cualquier honorario por su actuación, y porque la presente transferencia de dominio fiduciario sobre el inmueble referido, es también a título **GRATUITO**, ya que no existe contraprestación alguna a favor de la fiduciante por ser una transmisión en “fiducia” (confianza), y porque al finalizar el fideicomiso, el inmueble tiene que ser restituido en dominio pleno a la nombrada fiduciante (1), como fideicomisaria”.

Del final de la escritura, en las constancias notariales, surge el tratamiento impositivo atribuible a dicha escritura: A nivel nacional: “**IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE INMUEBLES:** Que no corresponde retener suma alguna, en virtud de que a los efectos impositivos pertinentes, la presente transferencia de dominio fiduciario es a título ‘gratuito’ (no siendo onerosa, ni existiendo contraprestación alguna para la fiduciante transmitente)”. Y a nivel local: “**IMPUESTO DE SELLOS:** Que no corresponde retención alguna, en virtud de lo dispuesto por el Título XII del Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, (t. o. 2004), y el Decreto Reglamentario del Impuesto de Sellos N° 1335/04, modificada por la Ley 1543, y el texto ordenado año 2006 (decreto 246/06), artículos 333, 335 y 353; en virtud de que a los efectos impositivos pertinentes, la presente transferencia de dominio fiduciario es a título ‘gratuito’, (no siendo onerosa, ni existiendo contraprestación alguna para la fiduciante transmitente), asumiendo los comparecientes total responsabilidad de lo antedicho...”.

Que **POR TODO LO EXPUESTO**, me presento a fin de **SOLICITAR** a dicha Dirección de Rentas, Sección Impuesto de Sellos, verifique y **CONFIRME** que efectivamente **NO CORRESPONDE ABONAR IMPUESTO DE SELLOS** por esta transmisión de dominio fiduciario de inmueble sito en Capital Federal, teniendo en cuenta las siguientes consideraciones:

- a) Dentro de la Pirámide Jurídica del ordenamiento legal en la República

Argentina, el Código Civil establece una CLARA DIVISIÓN de los CONTRATOS, entre ONEROSOS y GRATUITOS, de la siguiente forma:

“Art. 1139. Se dice también en este Código, que los contratos son a título oneroso, o a título gratuito: son a título oneroso, cuando las ventajas que procuran a una u otra de las partes no les es concedida sino por una prestación que ella le ha hecho, o que se obliga a hacerle; son a título gratuito, cuando aseguran a una u otra de las partes alguna ventaja, independiente de toda prestación por su parte”.

b) Con respecto al tratamiento impositivo que se determina para la Ciudad de Buenos Aires, se tiene en cuenta que la LEY aplicable es el CÓDIGO FISCAL de la Ciudad, aprobado por el órgano legislativo, y conforme al texto ordenado año 2006, en el título de IMPUESTO DE SELLOS, se aplican los artículos 333, 335 y 353:

En el artículo 333 se grava la formalización de escrituras públicas [...] por las que se transfiere el dominio o se otorgue la posesión de inmuebles situados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en virtud de cualquier CONTRATO a TÍTULO ONEROSO.

En el artículo 335 se aclara que el impuesto de sellos NO SE APLICA a los actos que se realizan a TÍTULO GRATUITO. El carácter gratuito debe resultar de CLÁUSULAS EXPRESAS en tal sentido contenidas en la respectiva escritura pública.

En el artículo 353 se aclara al final que la base imponible estará constituida por el monto de la contraprestación pactada y siempre que esté constituida por una suma cierta y determinada, y que de NO EXISTIR CONTRAPRESTACIÓN de dichas características, el acto NO ESTARÁ ALCANZADO por el impuesto de sellos.

Con respecto a la REGLAMENTACIÓN de las leyes que realiza el Poder Ejecutivo, es evidentemente que se realiza a los fines de “reglamentar” o “aclarar” la aplicación de la norma legal, y que el Poder Ejecutivo NO PUEDE “crear” los tributos. Por lo expuesto, y siendo que la reglamentación a dicha norma legal consiste en el Decreto Reglamentario del Impuesto de Sellos N° 1335/04 (ya que durante los años 2005 y 2006 no se ha dictado un nuevo decreto reglamentario del Código Fiscal aplicable a las normas de impuesto de sellos), de dicho decreto surge la REGLAMENTACIÓN al artículo 315 (que corresponde al número del artículo que se refiere al impuesto de sellos en el Código Fiscal año 2004), en la que se menciona en el inciso k), el “FIDEICOMISO”.

Con respecto a esta mención del FIDEICOMISO en dicha reglamentación, quisiera hacer los siguientes considerandos:

a) La actual DOCTRINA civil, comercial y notarial menciona que el instituto del “fideicomiso” es un “medio” y no un fin en sí mismo, ya que es aplicable a distintos contratos negociales (financiero o no financiero, y dentro de estos últimos, el de construcción, de garantía, de administración, testamentario, etc.), por lo que el FIDEICOMISO en sí NO es ni ONEROSO ni GRATUITO, sino que es jurídicamente “NEUTRO”.

b) La normativa impositiva argentina, sea nacional como local de la Ciudad de Buenos Aires, al legislar sobre los tributos, no menciona los actos “neutros”, sino solamente menciona los actos o contratos “onerosos” y los

“gratuitos”. Y la actual DOCTRINA TRIBUTARISTA menciona que los fideicomisos deberían tener el tratamiento fiscal que le corresponda a la “REALIDAD ECONÓMICA” que subyace...

c) En el mismo sentido, es que NO CORRESPONDE el pago del impuesto de sellos por la transferencia de dominio fiduciario formalizada en la escritura pública por mí autorizada, ya que conforme a la normativa específica del título Impuesto de Sellos del Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires, se consignó en la escritura pública y en forma EXPRESA las cláusulas de GRATUIDAD en la operativa (conf. art. 335 Código Fiscal 2006), tanto en el contrato de fideicomiso (el fiduciario no percibe remuneración por su tarea), como en la TRANSFERENCIA de DOMINIO FIDUCIARIO, ya que la transmitente únicamente transmite el inmueble en fiducia (confianza), para que se lo administren, y NO RECIBE nada como contraprestación, y al final del fideicomiso, se le debe reintegrar a la dueña original el mismo inmueble que dio en administración.

POR TODO LO EXPUESTO, solicito a esa DIRECCIÓN DE RENTAS, que confirme que la presente escritura pública de transferencia gratuita de dominio fiduciario NO SE ENCUENTRA DENTRO DEL ÁMBITO DE aplicación del IMPUESTO DE SELLOS, conforme a la ley vigente (Código Fiscal 2006), aprobada por el órgano legislativo de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Saludo a Ud. atte.

Buenos Aires,... de noviembre de 2006.

Segundo escrito presentado

Posteriormente, al agregar la constancia de presentación registral de dicha escritura, en el segundo escrito presentado, se mencionó:

ADJUNTA DOCUMENTACIÓN COMPLEMENTARIA

El suscripto, Escribano Adrián Carlos Comas, con domicilio en Riobamba 436, cuarto piso, Capital, en el expediente C-I 86100/06, me presento y digo:

I) Que adjunto constancia de haber ingresado la primera copia de la escrituración de transmisión gratuita de dominio fiduciario número... del 17/11/06, pasada ante mí, al Registro de la Propiedad Inmueble de esta ciudad con fecha... de noviembre de 2006, bajo el número...

II) Que adjunto también copia de la resolución de la AFIP DAT 103 del año 2001, que ilustra sobre el tema que consulto.

III) Que transcribo más adelante, para la consideración por parte de la Dirección de Rentas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, la siguiente normativa:

Parte pertinente de la Ley 23548 de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales; y parte pertinente de la Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, de la siguiente forma:

a) Siendo el derecho tributario una rama autónoma, y para el caso de entender la Dirección de Rentas que las normas del Código Civil mencionadas por mí, no serían aplicables al caso de marras, especialmente en la diferenciación de lo que son “actos a título oneroso”, y “actos a título gratuito”, pongo también a consideración normas de carácter estrictamente tributario, a saber:

La Ley 23548 de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales, a la cual la Ciudad Autónoma está adherida, estableció claramente que la Provincia (y Ciudad Autónoma) que se adhiera a la ley debería aceptar el régimen de la Ley sin limitaciones ni reservas, y especialmente en el art. 9 apartado 2, que con relación a tributos locales como el IMPUESTO DE SELLOS, únicamente podía gravar actos o contratos a título ONEROSO.

Se adjuntan las partes pertinentes de dicha Ley:

COPARTICIPACIÓN FEDERAL DE RECURSOS FISCALES

Establécese el Régimen Transitorio de Distribución entre la Nación y las Provincias, a partir del 1º de enero de 1988.

LEY Nº 23548

Sancionada: Enero 7 de 1988.

Promulgada: Enero 22 de 1988.

CAPÍTULO I

Régimen Transitorio de Distribución

ARTÍCULO 1º - Establécese a partir del 1 de enero de 1988, el Régimen Transitorio de Distribución de Recursos Fiscales entre la nación y las provincias, conforme a las previsiones de la presente Ley...

ARTÍCULO 9º - La adhesión de cada provincia se efectuará mediante una ley que disponga:

a) Que acepta el régimen de esta Ley sin limitaciones ni reservas.

[...]

2. En lo que respecta al IMPUESTO DE SELLOS recaerá sobre actos, contratos y operaciones de carácter ONEROSO instrumentados, sobre contratos a título ONEROSO formalizados por correspondencia, y sobre operaciones monetarias que representen entregas o recepciones de dinero que devenguen interés, efectuadas por entidades financieras regidas por la Ley 21.526.

Se entenderá por instrumento toda ESCRITURA, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones mencionados en la primera parte del párrafo anterior, de manera que revista los caracteres exteriores de un título jurídico por 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.

b) La Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires dispone en su artículo 51 que NO HAY TRIBUTOS SIN LEY FORMAL (que debe aprobar la Legislatura de la Ciudad Autónoma), y que es nula cualquier delegación implícita de esta facultad. Y que el sistema tributario se basa en principios de “razonabilidad”.

Se adjuntan las partes pertinentes de dicho artículo de la Constitución:

Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

[...]

ARTÍCULO 51. No hay TRIBUTO sin LEY FORMAL; es nula cualquier delegación explícita o implícita que de esta facultad haga la Legislatura. La ley debe precisar la medida de la obligación tributaria.

El SISTEMA TRIBUTARIO y las cargas públicas se basan en los PRINCIPIOS de legalidad, irretroactividad, igualdad, no confiscatoriedad, equidad, generalidad, solidaridad, capacidad contributiva y certeza...

ARTÍCULO 80. La Legislatura de la Ciudad:

1. Dicta leyes, resoluciones y declaraciones para hacer efectivo el ejercicio de los derechos, deberes y garantías establecidos en la Constitución Nacional y en la presente y toma todas las decisiones previstas en esta Constitución para poner en ejercicio los poderes y autoridades.

2. Legisla en materia:

a) Administrativa, fiscal, TRIBUTARIA, de empleo y ética públicos, de bienes públicos, comunal y de descentralización política y administrativa.

IV) En virtud de las NORMAS de CARÁCTER TRIBUTARIO mencionadas, el suscripto hace las siguientes consideraciones:

1) La Nación pactó con la Ciudad Autónoma, que si se adhería al Convenio de Coparticipación Federal de impuestos, la Ciudad Autónoma NO DEBÍA GRAVAR CON IMPUESTOS DE SELLOS LOS ACTOS GRATUITOS (solo los onerosos).

2) La Nación a través de la AFIP, en el DAT 103/01 (que se adjunta a la presente) fijó su posición de que la TRANSMISIÓN FIDUCIARIA de un INMUEBLE sito en Capital Federal, solamente para la ADMINISTRACIÓN, y posterior devolución al fiduciante (en la cual no había “contraprestación”), y COMO NO ERA UN ACTO ONEROSO, no tributaba el impuesto nacional I. T. I. (Impuesto a la transferencia de inmuebles) (dicho caso es IDÉNTICO al nuestro).

3) Si la Ciudad Autónoma, a través de la Dirección de Rentas, al examinar mi escritura pública de transferencia gratuita de dominio fiduciario para administración y protección familiar, en la cual tanto de la instrumentación (cláusulas expresas de gratuidad que surgen en varios ítems de la escritura), como también de la REALIDAD ECONÓMICA que subyace, DECIDIERA que como el DECRETO REGLAMENTARIO del Poder Ejecutivo (y no la Ley formal de la Legislatura), menciona simplemente la palabra FIDEICOMISO, y no le diera importancia a si los actos y contratos son ONEROSOS O GRATUITOS (como establece claramente la ley formal de sellos), y entendiera que “TODO FIDEICOMISO ES SIEMPRE ONEROSO” sin explicación ni verificación de las características especiales de cada acto formalizado, lo que estaría haciendo la CIUDAD AUTÓNOMA es CONTRADECIR en este tipo de casos, la posición tomada por la NACIÓN de que NO ES ONEROSO este tipo de contrato y transferencia fiduciaria de inmueble, y decir la Ciudad Autónoma que para ella sí ES ONEROSA, y bajo esa pretensión, querer GRAVAR un ACTO GRATUITO diciendo que desde su punto de vista es ONEROSO (que no es el de la Nación), estaría a entender del suscripto, VIOLANDO lo pactado en la LEY DE COPARTICIPACIÓN FEDERAL, y también incumpliendo la propia

Constitución de la Ciudad Autónoma, ya que el Poder Legislativo permitiría de esta manera que el Poder Ejecutivo, al “reglamentar” la ley formal, GRAVARA ACTOS GRATUITOS CON IMPUESTO DE SELLOS, diciendo que por ser Fideicomiso es, por lo tanto, “siempre oneroso” aunque la instrumentación de mi escritura y la realidad económica demuestren contundentemente que es gratuito.

V) Por todo lo expuesto, SOLICITO a la Dirección de Rentas que confirme que esta transmisión gratuita de dominio de inmueble a título fiduciario, con las características que surgen de la escritura pública por mí autorizada, NO TRIBUTA IMPUESTO DE SELLOS por estar FUERA DEL ÁMBITO DE aplicación DEL GRAVAMEN; y ante la posibilidad de que se dictara una decisión administrativa contraria a lo solicitado, hago la RESERVA de los derechos y recursos pertinentes en el procedimiento administrativo, de reconsideración, jerárquico de apelación al superior administrativo, de apelación al juez administrativo, y de apelación posterior al máximo órgano judicial pertinente de la Nación, por ser un tema federal que surge de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos.

Saludo a Ud. atentamente.

Buenos Aires,... de noviembre de 2006.

“Vamos aclarando el panorama”

En el referido expediente administrativo, y luego de los argumentos delineados por el Departamento Asesoría Técnica, la Dirección de Rentas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, dictó con fecha 10 de abril de 2007, la PROVIDENCIA 1269-DGR-D-07, concluyendo que “el acto notarial consultado NO CONSTITUYE EL HECHO IMPONIBLE que genere la obligación de pagar el tributo en análisis, toda vez que resulta aplicable lo normado en el Art. 335 del Código Fiscal T. O. 2006”. Del informe técnico N° 53 del 20 de marzo de 2007, surge que “se deja constancia que el presente dictamen responde al caso concreto y no debe ser extendido sin consulta previa y perfecta descripción de los hechos y ratificación por parte de la Dirección General”.

Se adjunta al final el dictamen técnico y la resolución pertinente para mayor ilustración.

Propuesta notarial

Si la mención expresa del art. 335 del Código Fiscal, y las cláusulas expresas de gratuidad en la escritura, motivaron dicho dictamen y providencia de la Dirección de Rentas, sería conveniente el sugerir que en todas las futuras escrituras públicas de transmisión de dominio fiduciario en cumplimiento de FIDEICOMISOS de ADMINISTRACIÓN, se incluyeran en forma expresa dichas manifestaciones, lo cual sería también totalmente APLICABLE a la transmisión de dominio fiduciario en cumplimiento de FIDEICOMISOS de GARANTÍA, especialmente en este caso, aclarando que la transferencia de dominio fiduciario es en garantía del cumplimiento de una obligación, y no conlleva una “contraprestación” a favor del fiduciante transmitente, ya que en caso de cumplir con su obligación asumida, el fiduciario le transmitirá nuevamente el inmueble (y bajo el mismo argumento, no debería tributar impuesto de sellos), pero en

caso contrario, ante el incumplimiento del fiduciante, el fiduciario cumplirá con la manda impuesta ante dicha situación, y lo que sí estaría gravado con impuesto de sellos es la posterior transmisión de dominio pleno que haga el fiduciario (por ser allí “onerosa”), sea a favor del beneficiario acreedor (ej. a título de dación en pago de la deuda original), o a favor de un tercero comprador (ej. a título de venta), de acuerdo con lo que se hubiera pactado en el contrato de fideicomiso y con las características de dicha transmisión de dominio.

Se adjunta copia del informe técnico y de la providencia de la Dirección de Rentas:

Rentas de la Ciudad - Informe Técnico N° 53

No correspondencia de pago del Impuesto de Sellos en la transmisión gratuita de dominio fiduciario

La Dirección General de Rentas del Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en respuesta a una consulta formulada acerca del pago del Impuesto de Sellos en la transmisión gratuita de dominio fiduciario, emitió el Informe Técnico N° 53.

GOBIERNO DE LA CIUDAD DE BUENOS AIRES

DIRECCIÓN GENERAL DE RENTAS

C. I. N° 861 00/DGR/2006 e inc. C. I. N° 871 39/DGR/2006 - a

MOTIVO: ESCRIBANO ADRIÁN CARLOS COMAS S/ Consulta de

Impuesto de Sellos. Escritura N° 472, de fecha 17 de noviembre de 2006.

SEÑORA DIRECTORA

DIRECCIÓN DE TÉCNICA TRIBUTARIA

Vienen estos actuados a esta Dirección de Área con el objeto que se emita informe técnico en atención a lo solicitado, en los presentes actuados, por el escribano de referencia, quien actúa en carácter de agente de retención del Impuesto de Sellos, orientado a que este Organismo Recaudador resuelva considerar exenta de pagar el impuesto la transferencia gratuita de dominio fiduciario, cuyo acto escriturario obra en copia a fs. 11/18 (C. I. N° 86100/DGR/06).

Atento al tema traído en consulta corresponde señalar lo normado por el artículo 335 del Código Fiscal T. 0. 2006, vigente al momento de realizarse el acto escriturario que nos ocupa, el mismo establece: “El impuesto de sellos no se aplica a los actos que se realizan a título gratuito. El carácter de gratuito debe resultar de cláusulas expresas en tal sentido contenidas en la respectiva escritura pública o instrumento pertinente, en los actos entre comerciantes las cláusulas deben dar razón de la gratuidad...”.

Por su parte el acto en análisis constituye la formalización de un contrato de administración, y transmisión GRATUITA de dominio fiduciario cuyo Capítulo 2° se refiere exclusivamente a la TRANSMISIÓN GRATUITA DEL DERECHO REAL DE DOMINIO FIDUCIARIO (Ley 24441) por el PLAZO DE TREINTA AÑOS.

Se aprecia, además, que las partes intervinientes en la presente escritura dejaron acreditado en el inciso B) del referido Capítulo 2°, el carácter de gra-

tuidad del acto, al establecer: "Que en virtud de las características del presente contrato de fideicomiso de administración, deja expresa constancia que si bien el mismo es jurídicamente NEUTRO, a los efectos impositivos es a título GRATUITO (porque el fiduciario, como padre de la fiduciante, y abuelo de la beneficiaria, ha renunciado expresamente a cualquier honorario por su actuación, y porque la presente transferencia de dominio fiduciario sobre el inmueble referido es también a título GRATUITO, ya que no existe contraprestación alguna a favor de la fiduciante por ser una transmisión en 'fiducia' (confianza), y porque al finalizar el fideicomiso, el inmueble tiene que ser restituido en dominio pleno a la nombrada fiduciante [...] como fideicomisaria".

En virtud de lo expuesto precedentemente es dable concluir que conforme al artículo 335 del Código Fiscal **T. 0. 2006**, el acto escriturario sujeto a análisis no constituye el hecho imponible que genere la obligación de pagar el Impuesto de Sellos.

Se deja constancia que el presente dictamen responde al caso concreto y no debe ser extendido sin consulta previa y perfecta descripción de los hechos y ratificación por parte de la Dirección General.

Con lo expuesto precedentemente, se elevan los presentes solicitándose que de compartir la Superioridad el temperamento delineado, se disponga la devolución de los mismos a esta área para la toma de conocimiento de rigor y posterior pase a la Dirección de Administración del Padrón de Contribuyentes, para la notificación de los términos del presente como asimismo de la decisión administrativa aplicable al caso.

Buenos Aires, marzo...

SEÑOR SUBDIRECTOR GENERAL
SUBDIRECCIÓN GENERAL DE TÉCNICA TRIBUTARIA
Y COORDINACIÓN JURÍDICA

Compartiendo lo expuesto precedentemente, se elevan los actuados para su aprobación o reparo.

2007

GOBIERNO DE LA CIUDAD DE BUENOS AIRES
DIRECCIÓN GENERAL DE RENTAS
C. C. I. N° 871 391DGR.12006 e Incorp.
Buenos Aires, f fj @R. 2097
PROVIDENCIA N° 1269-DGR-D-07

MOTIVO: ESCRIBANO COMAS, Adrián Carlos S/ Consulta por Impuesto de Sellos.

Escritura N° 472 de fecha 17 de noviembre de 2006.

SEÑOR SUBDIRECTOR GENERAL

1. Compartiendo lo expuesto precedentemente por esa Subdirección General, en mérito a los argumentos delineados a fs. 31 por el Departamento Asesoría Técnica, se remite la presente actuación concluyendo que el acto notarial consultado no constituye el hecho imponible que genere la obligación

de pagar el tributo en análisis, toda vez que resulta aplicable lo normado en el Art. 335 del Código Fiscal T. O. 2006.

2. Cumplida su toma de conocimiento, gírese a la Dirección Técnico Tributaria a los mismos fines y a la Dirección Administración del Padrón de Contribuyentes a idéntico efecto y para la notificación del caso.

Dr. MARCELO L. LA BANCA
SUBDIRECCIÓN GENERAL DE TÉCNICA TRIBUTARIA
Y COORDINACIÓN JURÍDICA
S. / D.