

El quehacer notarial en la materia tributaria*

Nelly A. Taiana de Brandi

Sumario: 1. Introducción. 2. Potestad recaudadora del Estado. 3. Límites a la potestad recaudadora del Estado. 4. La intervención del notario. 5. Caracterización de la función del notario por el Estado. 6. Autonomía del derecho tributario. 7. Sujeto pasivo del derecho tributario. Relaciones tributarias. 8. Actividad notarial y derecho tributario. 9. Obligaciones tributarias del notario. 10. Deberes tributarios del notario. 11. Menciones en escritura pública. 12. Impuestos nacionales. 13. Análisis de casos. 14. Impuesto de Sellos. 15. Colofón.

1. Introducción

Como lo vengo haciendo periódicamente desde 2000¹, a lo largo de los últimos años vuelvo a conversar con mis colegas en el intento de volcar en estas charlas 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 orientar nuestro estudio y 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. Una de las actividades de ejercicio propia de nuestro quehacer como profesionales del derecho es el asesoramiento, y la materia tributaria en relación con el acto jurídico que se nos requiere hace a aquel. No propiciamos una erudita especialización, solo el conocimiento necesario para advertir riesgos. Es nuestro deber apren-

* Actualizado al 30 de junio de 2011.

1. Editamos el primer vademécum tributario en septiembre de 2000.

2. Téngase en cuenta que este trabajo no es el de un profesional 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 cumplimentar 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.

der 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.

De la mano del doctor José Osvaldo Casás, me inicié en estas lides difíciles de resolver desde mi formación en el derecho privado liberal. 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, los oportunos comentarios de la doctora Marta S. Moussoli.

Mucho tuvo que ver en mi progreso en la temática el interesante y puntual material seleccionado para mí en esta materia, así como en otras de mi interés, por nuestra biblioteca, a través de su directora, Ana María Danza, y sus colaboradoras, cuya idónea asistencia tanto tiene que ver con el progreso en la investigación que realizan los notarios de esta jurisdicción.

También recuerdo con reconocimiento el trabajo concienzudo que, en junio de 2007, realizaron los profesionales de Entre Ríos Jorge Abel Ibarra y Roberto Emilio Schunk.

Hoy, con el hacer desinteresado y efectivo de un grupo de colegas, hemos recuperado en nuestro Colegio el Instituto de Derecho Tributario³. En ese ámbito, sus miembros 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 *interpretación oficial* distinta. Somos conscientes de que, por sobre nuestro *correcto razonamiento*, ha de primar la *seguridad de los notarios*. A no dudar, esos encuentros de los lunes por la mañana iniciados en 2002 enriquecen mi estudio y ayudan a mi pensamiento. Fruto de nuestras infaltables tertulias resultó la publicación que hicimos en la *Revista del Notariado*

3. Son sus integrantes:
Ricardo Antonio
Armando, Bernardo
Mihura de Estrada,
Pablo J. González
Mantelli, Paula M.
Rodríguez Foster, Isaac
R. Molina, Alberto A.
Rodríguez Piola, María
Nélida Sagua, Javier I.
Molina, María F. Capilla
de Viale, Karina Gissara
de Díaz, Arturo E. M.
Peruzzotti, María R.
Cohen, Nelly A. Taiana
de Brandi, Juan Carlos
Tripodi, Lorena S.
Fuensalida, Adrián C.
Comas, Noemí del V.
Zambrano, Hilda V.
Ayala Streck, Sandra
N. Lendner y Rita J.
Menéndez.

sobre “Algunos apuntes sobre la nueva ley de sellos de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires”⁴, “Breve introducción acerca de los gravámenes que inciden en la actividad notarial, Guía rápida”⁵ y “Hablemos del Impuesto de Sellos en la Ciudad de Buenos Aires”⁶, y en las postrimerías del 2010 el vademécum que llegó individualmente a los colegas en separata.

2. Potestad recaudadora del Estado

Es de suyo que el Estado necesita recursos para atender las funciones que legitiman su existencia. No son ellas las 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:

- Imperatividad
- Ejecutividad
- Privilegios
- Un universo pasivo ampliado

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: 1) Las consecuencias legales

4. En: *Revista del Notariado*, Buenos Aires, Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires, n° 880, abril-junio 2005, pp. 301 y ss.

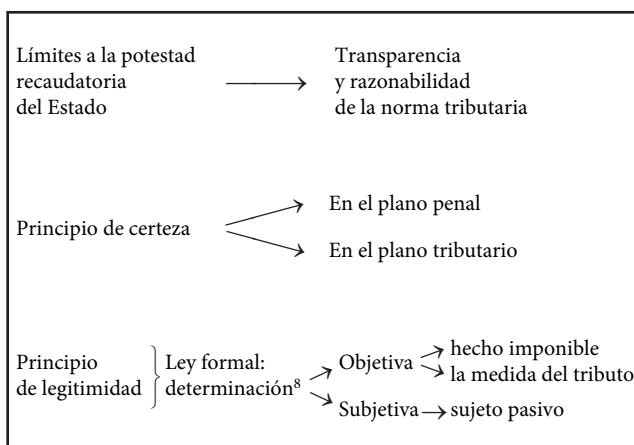
5. En: *Revista del Notariado*, Buenos Aires, Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires, n° 889, julio-septiembre 2007 pp. 221 y ss.

6. En: *Revista del Notariado*, Buenos Aires, Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires, n° 891, enero-marzo 2008, pp. 137 y ss.

de sus actos, y 2) Sus deberes y obligaciones de dar, de hacer y no hacer previstos en anterior ley sancionada por el poder legislativo competente –ley formal– determinante, en nuestra materia, de las conductas que originan los deberes y obligaciones tributarios, el hecho imponible y el *quantum*. 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 reconocidas inveteradamente por la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Dejamos para otro momento considerar si también los concejos deliberante municipales están facultados para crear impuestos a más de tasas⁷.



7. Ver: 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*, Buenos Aires, Colegio de Escribanos de la Capital Federal, n° 825, 1991, pp. 587 y ss.

8. Esta limitación, de raigambre constitucional, está reconocida en el artículo 5 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires y está ausente en el Código Fiscal de la CABA, en el que el artículo 360 sujeta la obligación de tributar a los actos y contratos *implícitamente mencionados*.

4. La 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 y/o elusión del impuesto, dados:

- La inmediatez de su intervención –con el contribuyente y con la manifestación de la riqueza–;
- La idoneidad que le permite interpretar, asesorar, liquidar, recaudar y verificar;
- La posibilidad de recaudar en la fuente, es decir, cuando surge el hecho gravado;
- La simplicidad en el cobro y en el control por la AFIP;
- El abaratamiento de la gestión recaudadora que su intervención implica.

Además, la intervención notarial le significa al Estado la posibilidad de disimular la voracidad fiscal.

5. Caracterización de la función del notario por el Estado

La ley y, en numerosas oportunidades, disposiciones de menor jerarquía de dudosa constitucionalidad –artículo 22 de la 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.

Consciente 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 desempeño histórico 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 lograr: 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 solo 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.

NUESTRA ACTUACIÓN EN LA ACTUALIDAD		
N O T A	<ul style="list-style-type: none"> ▪ <i>Agente de retención:</i> detrae (es una resta) ▪ <i>Agente de percepción:</i> adiciona (es una suma) ▪ <i>Agente de información</i> ▪ <i>Agente de recaudación</i> 	<ul style="list-style-type: none"> - <i>Solidaridad</i> - <i>Alta penalidad por mera información</i>
	
	METAS A LOGRAR	
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ <i>Designación como mandatario del fisco:</i> ▪ <i>Designación:</i> ▪ <i>Facilitación de su tarea:</i> 	<ul style="list-style-type: none"> - responde por la encomienda - debe rendir cuentas por diligencia - ley formal (arts. 17 y 19, C. N.) - claridad normativa - reglamentación régimen de consulta previa con rápida solución y carácter vinculante - eliminación de un régimen sancionatorio vejatorio - unificación de la información - unificación de fecha para pagos e información

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. 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.

Respecto del hecho imponible, cualquiera sea el ropaje –designación– que reciba de los contratantes el acto realizado, el organismo tributario le dispensará el tratamiento conforme el fin económico perseguido por los celebrantes.

Por ejemplo, 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 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					
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Interpretación (arts. 1 y 2, Ley 11.683): • De la norma⁹: teleológica por significación económica • Del hecho imponible: prevalece realidad económica⁹ (corrimento del velo formal) 					
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Sujeto pasivo¹⁰ (arts. 5, 6 y 8, Ley 11.683; arts. 403, 405, 409, C. F. CABA) 	<table style="border: none; margin-left: 20px;"> <tr> <td style="font-size: 2em; vertical-align: middle;">{</td> <td style="padding: 0 10px;"> <ul style="list-style-type: none"> persona física persona jurídica sucesiones indivisas (art. 33, L. G.) patrimonios fideicomisos </td> <td style="font-size: 2em; vertical-align: middle;">}</td> <td style="padding-left: 10px; vertical-align: middle;"> por capacidad contributiva </td> </tr> </table>	{	<ul style="list-style-type: none"> persona física persona jurídica sucesiones indivisas (art. 33, L. G.) patrimonios fideicomisos 	}	por capacidad contributiva
{	<ul style="list-style-type: none"> persona física persona jurídica sucesiones indivisas (art. 33, L. G.) patrimonios fideicomisos 	}	por capacidad contributiva		
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Obligados 	<table style="border: none; margin-left: 20px;"> <tr> <td style="font-size: 2em; vertical-align: middle;">{</td> <td style="padding: 0 10px;"> <ul style="list-style-type: none"> deudor-representante responsable tercero </td> <td style="font-size: 2em; vertical-align: middle;">}</td> </tr> </table>	{	<ul style="list-style-type: none"> deudor-representante responsable tercero 	}	
{	<ul style="list-style-type: none"> deudor-representante responsable tercero 	}			
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Cómputo de plazos: días hábiles administrativos (art. 4, Ley 11.683) 					

Enajenación ¹¹ (art. 3, L. G.)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ <i>Transferencia onerosa</i> de inmuebles ubicados en el país ▪ Escritura o entrega de posesión, lo que sea primero ▪ Otro instrumento con entrega de posesión¹²
Sociedad conyugal (arts. 28 y 29, L. G.)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Gananciales ▪ Propios ▪ Producto de la actividad de cada cónyuge
Capacidad (contributiva)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Por ser persona (menores, Dictamen 20/94 DAL AFIP)

9. Iguales criterios en la legislación nacional y local (arts. 6 y 7, C. F. de la Prov. de Buenos Aires).

10. Se amplía el universo pasivo.

11. Igual criterio en la legislación de la Ciudad de Buenos Aires.

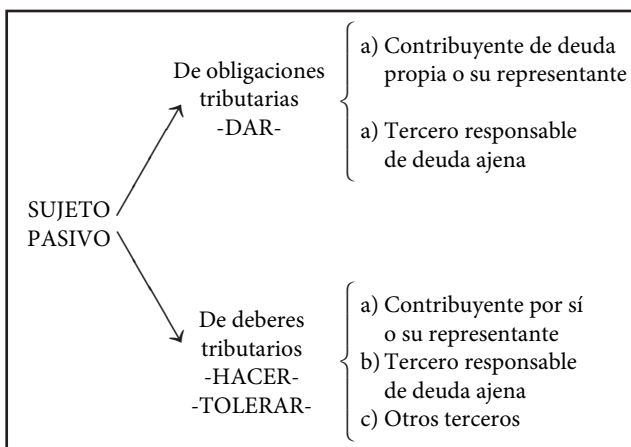
12. La entrega es el hecho de entidad y trascendencia económicas. La transferencia en el derecho tributario no exige título y modo, como lo consagra el artículo 2609 del Código Civil.

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 solicitarnos a los escribanos que ese origen conste en la escritura.

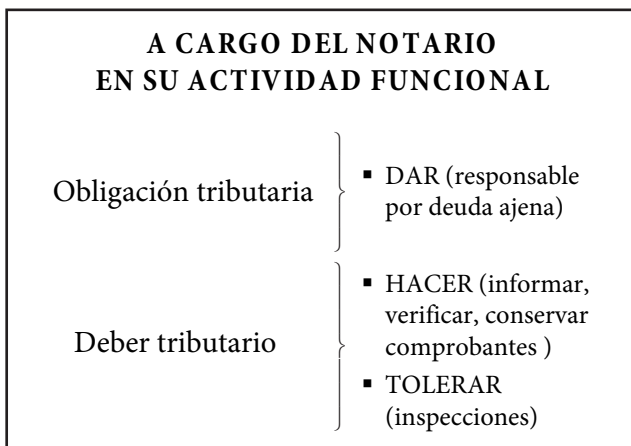
7. Sujeto pasivo del derecho tributario. Relaciones tributarias

Hemos advertido que, a fin de hacer eficiente la recaudación, se amplía el universo de sujetos obligados. Estos mantienen distintas vinculaciones con los organismos recaudadores.

Entre ellas, distinguimos las obligaciones tributarias cuyo objeto es una prestación dineraria –se ha admitido el pago con títulos 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 su actividad funcional.



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

- La no obligación de retener del notario no significa que el acto no esté gravado. Puede estarlo y no existir obligación de retener.
- 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 AFIP 33/1999 DI ATEC).
- Tanto en Ganancias como en ITI está prevista la autorretención (art. 12, Resoluciones 2139 y 2141 AFIP).

* Salvo en el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes.

8. Actividad notarial y derecho tributario

En el ámbito tributario, la onerosidad del acto, salvo el supuesto anotado al pie 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 | { | <ul style="list-style-type: none"> a) Interpretación normativa b) Determinación del hecho gravado c) Determinación del impuesto d) Liquidación e) Verificación |
|-----------------------|---|---|

9. Obligaciones tributarias del notario

Los hechos imponible que obligan a retener al notario –según el impuesto de que se trate– son:

- La transferencia a título oneroso de inmuebles ubicados en el país a –Ganancias e ITI–.
- La cesión onerosa de participaciones sociales –Ganancias–.
- La última cesión de derechos onerosa con posesión.
- El auto firme de aprobación de subasta.
- La instrumentación de negocio jurídico oneroso –CABA y provincia de Buenos Aires, según la jurisdicción en la que se encuentran los inmuebles o se producen efectos–.

El notario recauda:

- El Impuesto a las Ganancias –Ley 20.628 t.o. 1997, resoluciones de AFIP 2139 y 2140/06, SICORE, Resolución de la DGI 738/99 sustituida por la Resolución 2233/07–.
- El Impuesto a la Transferencia de Inmuebles, a título oneroso de personas físicas y sucesiones indivisas –Ley 23.905/91 y Resolución AFIP 2141/06, SICORE–.
- El Impuesto de Sellos –CABA: Código Fiscal, Modificación Ley 3393/10 t.o., Decreto 269/10, Ley 3750/10, Ley Tarifaria para 2011, leyes 3394/10 y 3751/10, VIR, Resolución 67/10; provincia de Buenos Aires: Código Fiscal Ley 14.044 y 14.200/10, para 2011, VIR, Resolución 36/09–.

10. Deberes tributarios del notario

Dentro de los deberes tributarios del notario diferenciamos dos clases: 1) Deberes de información y 2) Deberes de control.

10.1. Deberes de información

DEBERES DE INFORMACIÓN

- IDENTIFICACIÓN TRIBUTARIA DE LOS REQUIRENTES en los negocios jurídicos registrables¹³: CUIT, CUIL, CDI (Ley 17.801, art. 3 bis; Decreto 1108/98; Resoluciones AFIP 348/99, 1817/05 y 1863/05; Decretos CABA 4/98, 1/99; Decretos Buenos Aires 5 y 7/00 y 1/01).
- CITI (Resolución AFIP 781/00, modificatorias y complementarias, y Resolución AFIP 3034/11).
- GANANCIAS
 - Ventas judiciales (arts. 13-14, Resolución 2139/06).
 - Permuta (art. 15, Resolución 2139/06).
- ITI → Ventas judiciales (art. 18, Resolución 2139/06).

DEBERES DE INFORMACIÓN

- I. T. G. B. (Provincia de Buenos Aires: Leyes 13.688, 14.044 y 14.200; Decreto 63/11; Resolución 91/10, 18/11; Informe 24/11)¹⁴.
- 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. Provincia de Buenos Aires).
- CESIONES INTERMEDIAS (Resolución AFIP 2141, art. 3).
- UIF (Ley 25.246 y modif.; Decreto 290/07; Resoluciones 10/04, 104/10, 11/11, 21/11 y 70/11).

13. Es de buena técnica consignarla en actos no registrables pero que están destinados a otorgarlos (p. ej. poderes de administración, de disposición, etcétera).

14. Está gravado todo enriquecimiento a título gratuito que involucre bienes situados en la provincia de Buenos Aires y/o beneficie a personas físicas y jurídicas en ella domiciliada. El Colegio de Escribanos de la Provincia de Buenos Aires ha invitado a los colegas de su jurisdicción a plantear sus dudas vía correo electrónico a la dirección secretariadegobierno@colescba.org.ar.

REPORTES A UIF - Ley 25.246 y modificaciones

Ley 26.683: Primer intento de adecuar nuestro sistema jurídico a los requerimientos de las 40 -rectius 49- recomendaciones de GAFI ante tercera evaluación del 22/10/2010. Los nuevos arts. 20 bis y 21 bis reformulan la función de los sujetos obligados a informar, a los que se les transfieren las cargas de vigilancia, resintiendo el ordenamiento jurídico, y se les exige un juicio de valor subjetivo sobre la posible vinculación de las operaciones con actividades delictivas (Francisco J. D'Albora [h], *El Cronista*, 12/7/2011).

Sujeto obligado: escribano titular: - por sí

- por los adscriptos

- RSM (reporte sistemático mensual): 15 días del mes siguiente. Resolución 70/2011 (se informa con o sin movimiento).

Operaciones mayores a \$200.000: DD. JJ. del disponente

Operaciones mayores a \$500.000: y documentación respaldatoria

- ROS (reporte individual de operaciones sospechosas): 30 días a partir de la operación. Resolución 21/2011, art. 20.

- RFT (reporte individual de operaciones financiación del terrorismo): 48 horas. Resolución 21/2011, art. 21.

DD. JJ.: pueden incorporarse a escritura o guardarse por separado.

Son reportes rectificables.

- Personas expuestas políticamente: PEP. Resolución 11/2011 (hasta 2 años atrás).

Intensificación del análisis del notario.

- Es útil al notario el acceso al conocimiento de: países no cooperativos con GAFI

(www.falf-gafi.org); paraísos fiscales; enumeración decreto 1344/98, reglamentario LIG.

A modo de sugerencia, en la búsqueda de soluciones que ayuden a no sobredimensionar nuestros archivos, acompaño la ficha única de datos personales que suscriben en mi notaría mis requirentes, con la que intento y, a mi entender, logro aunar en una única planilla suficiente los datos personales de interés notarial, las DD. JJ. que exige UIF a quienes no son PEP y el acto jurídico que nos es requerido. Por separado, no hay más remedio que firmar la “nómina de funciones...” (Res. 11/11), que, individualizados los actos, utilizo para varias operaciones. A su vez, estimo que no es notarialmente valioso incorporar esas DD. JJ. al texto escriturario.

Escritoria Buondi

Ficha de datos personales y UIF.



Apellido y Nombre

DNI	LC	LE	CI	PASAPORTE	(tachar lo que no corresponda)	Nº	<input type="text"/>
-----	----	----	----	-----------	--------------------------------	----	----------------------

País de expedición Vigencia

Fecha de Nacimiento Profesion

Estado Civil en ó de sus nupcias

Nacionalidad

Apellido y nombre del Padre

Apellido y nombre de la Madre

Apellido y nombre del ó de la Cónyugue

Domicilio Nº

piso Departamento Código Postal

Localidad Provincia

E-mail

Telefono Fax Celular

CUIT	CUIL	CDI	(tachar lo que no corresponda)	Nº	<input type="text"/>
------	------	-----	--------------------------------	----	----------------------

CIT C.A.B.A.* CIT A.R.B.A.**

Domicilio especial

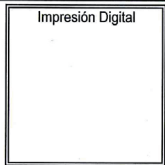
P.E.P. (Res.U.I.F. 11/2011) SI NO (tachar lo que no corresponda) Cargo o relación

Denominación de la Persona Jurídica

DECLARO BAJO JURAMENTO QUE LOS DATOS CONSIGNADOS SON CORRECTOS Y SE AJUSTAN ESTRICTAMENTE A LA REALIDAD.

Encomienda:

Observaciones:



Firma

Certificación

* Se trata de la "Clave Ciudad": Código de Identificación Tributario para los pagos en CABA por instrumentos privados
 ** Se trata de la "Clave de seguridad e identificación tributaria" para iguales pagos en Prov. de Buenos Aires

10.2. Deberes de control

DEBERES DE CONTROL (Verificación)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Identificación tributaria o previsional ▪ COTI (Resoluciones AFIP 2371/07, vig. 1/3/2008; 2415/08; 2439/08; 3101/11) ▪ Certificado de bienes inmuebles (Resolución 2371/07, desde 1/4/2008; Resolución 2415/08) ▪ Certificado de bienes registrables de obtención obligatoria hasta 28/2/2008 (Ley 11.683, art. 103; Resolución AFIP 3580) ▪ Certificado de empadronamiento de representantes de residentes en el exterior (Resolución AFIP 1375/02 y modif.) (Corresponde para vendedores y compradores)
--	---

DEBERES DE CONTROL (Verificación)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Certificado de retención del residente en el exterior (art. 6, Resolución 2141/06; arts. 20-22, Resolución 2139/06) ▪ Certificado de no retención por reposición de bien de uso (Resolución 2140/06)¹⁵ ▪ Certificado de no retención (art. 14, Ley 23.905, vigente)¹⁶
--	---

DEBERES DE CONTROL (Verificación)	<table style="border: none;"> <tr> <td style="border: none;"> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Certificación definitiva de no retención de Ganancias¹⁷ </td> <td style="border: none; padding-left: 10px;"> } Quebranto Quiebra Liquidación </td> </tr> <tr> <td style="border: none;"> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Artículo 410, C. F. CABA. ▪ Certificado de exención vigente¹⁸ ▪ Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes ante ARBA, presenta F. 550G; control del pago </td> <td style="border: none;"></td> </tr> </table>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Certificación definitiva de no retención de Ganancias¹⁷ 	} Quebranto Quiebra Liquidación	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Artículo 410, C. F. CABA. ▪ Certificado de exención vigente¹⁸ ▪ Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes ante ARBA, presenta F. 550G; control del pago 	
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Certificación definitiva de no retención de Ganancias¹⁷ 	} Quebranto Quiebra Liquidación				
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Artículo 410, C. F. CABA. ▪ Certificado de exención vigente¹⁸ ▪ Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes ante ARBA, presenta F. 550G; control del pago 					

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

16. Es una exención total y definitiva por todo el precio.

17. No es suficiente la certificación provisoria.

18. 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 u objetivas) o necesitar trámite para obtener constancia (arts. 39 y 407, C. F. de la CABA; arts. 273 y 274, C. F. de la Provincia de Buenos Aires).

El control se ejerce sobre las hipotecas, las cancelaciones y las cesiones de crédito hipotecario, e implica:

- La identificación tributaria o previsional.
- La exhibición de certificado de bienes registrables.
- La exhibición de certificado de bienes inmuebles.
- El certificado de pago a cuenta en el mismo período –Ganancias–.
- La certificación de contador por pago definitivo y total para los períodos anteriores –Ganancias–.

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

En las cancelaciones de hipoteca en las que concurre solo 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.

Por ejemplo, en el Instituto de Derecho Tributario tomamos conocimiento del siguiente inconveniente vivido por 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 en la escritura la declaración de la decisión de reemplazo del vendedor (artículo 14 de la Ley 23.905).

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

respectivo contratante. Solo a modo de ejemplo, mencionaremos algunas de estas manifestaciones:

- Del transmitente: la procedencia o no del ITI, del Impuesto a las Ganancias o de la reorganización libre de impuestos;
- Del adquirente: la causa de exención del Impuesto de Sellos, la procedencia del Impuesto de Sellos y el origen del dinero;
- De los contratantes: la fecha de posesión.

A su vez, habrá otras manifestaciones que dependerán del negocio jurídico, causa de la transmisión.

Declara el tramitante:

1. Que esta operación está gravada por el Impuesto a la Transferencia de Inmuebles a título oneroso de personas físicas y sucesiones indivisas que regula la Ley 23.905 y la Resolución de AFIP 2141/08;
2. Que esta operación no está gravada por el Impuesto a la Transferencia de Inmuebles a título oneroso de personas físicas y sucesiones indivisas que regula la Ley 23.905 y la Resolución de AFIP 2141/08, por cuanto ejerce la opción de reemplazo de su única vivienda;
3. Que esta operación está gravada por el Impuesto a las Ganancias, cuyo pago regula la Resolución de AFIP 2139/8;
4. Que esta operación no está gravada por el Impuesto a las Ganancias, por cuanto se realiza en los términos previstos en los artículo 83 y concordantes de la Ley de Sociedades Comerciales, artículo 77, y concordantes de la Ley de Impuesto a las Ganancias, y los artículos 105 y siguientes del Decreto Reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias;
5. 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 Transferencia de Inmuebles a título oneroso de personas físicas y sucesiones indivisas que regula la Ley 23.905 y la Resolución de AFIP 2141/08 –cuando se trata de empresas unipersonales solamente porque cuando son sociedades corresponde siempre Impuesto a las Ganancias–;
6. 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 pa-

trimonio hace más de dos años y destinará el precio a su reemplazo.

Agregan los contratantes:

1. Que la instrumentación de esta operación está gravada por el Impuesto de Sellos;
2. 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*–;
3. Que el inmueble se encuentra locado y que el contrato, del que el adquirente recibe un tenor, subsiste en los términos del artículo 1498 del Código Civil, como así que el locatario ha firmado la notificación pertinente.

Manifiesta el adquirente:

1. Que esta operación concreta el reemplazo de vivienda por el que optó con fecha [...] en oportunidad de la venta del inmueble matrícula F. R. [...], instrumentada en escritura número [...] otorgada por el escribano [...] a fojas [...] de su Registro [...] con sede en esta ciudad –respecto de ITI–;
2. Que destinará el inmueble a vivienda única, familiar y de ocupación permanente, única propiedad en su cabeza –en CABA–;
3. Que destinará el inmueble a vivienda única, familiar y de ocupación permanente –en la provincia de Buenos Aires–;
4. 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 aun será crear un archivo, copiarlo *in totum* en la sección 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)
- Licitud de los fondos para el pago del precio (UIF)
- Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes

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 (artículo 20, inciso 12, de la Ley 25.246) no prevé la expresión escrituraria (artículo 22 de igual ley) por lo que el notario puede no hacerla, salvo que una razón jurídica aconseje la consignación del origen del dinero con que se realiza la operación.

ATESTACIONES NOTARIALES

- Cruzamiento informático de transacción importantes (CITI)
- Impuesto de Sellos (en CABA, valor excedente; escrituración al cesionario más allá de 120 días desde el boleto)
- 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)

12. Impuestos nacionales

- a) Ganancias
- b) ITI

CATEGORÍA DE BENEFICIOS O RENTAS	
PAGAN GANANCIAS (Ley 20.628, t. o.; Resoluciones AFIP 2139/2140/06)	
↓ EN RAZÓN DEL SUJETO PASIVO (teoría del balance)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Sujetos colectivos ▪ Empresas unipersonales ▪ Fideicomisos ▪ Fondos comunes de inversión
↓ POR LA CALIDAD DE LA RENTA (teoría de la fuente)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Periódica ▪ Permanencia de la fuente ▪ Habilitada por el hombre (art. 2, Ley de Ganancias)
PAGA ITI → BENEFICIO NO PERIÓDICO Ley 21.309, Resolución AFIP 2141/06	

EMPRESA UNIPERSONAL (bien afectado art. 65 DR Ganancias) ¹⁹	<ul style="list-style-type: none"> ▪ ORGANIZACIÓN DE MEDIOS DE PRODUCCIÓN ▪ ACTIVIDAD DE RIESGO ▪ FIN DE LUCRO²⁰ 	GANANCIAS
EXCLUIDA DE GANANCIAS LA DISPOSICIÓN DE INMUEBLES POR EMPRESA UNIPERSONAL	<ul style="list-style-type: none"> ▪ INEXPLORADOS ▪ LOCADOS, ARRENDADOS O DADOS EN USUFRUCTO O EN LEASING (POR DOS AÑOS) 	ITI

19. 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. Puede ser persona física o sucesión indivisa. Caso contrario, está gravado por ITI.

20. Esta caracterización surge del Dictamen 7/80 DAT.

21. En Ganancias, también cesión de cuotas y participaciones sociales de personas físicas habitualistas o sociedades.

22. En las cesiones sin posesión, corresponde Ganancias, si hay pago total precio.

GANANCIAS	COINCIDENCIAS				ITI
Hecho gravado	TRANSFERENCIA ONEROSA DE INMUEBLES DEL PAÍS ²¹				
Momento	Escritura	o	Boleto y posesión	o	Cesión y posesión ²²
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	

13. Análisis de casos

Me limitaré a algunos casos puntuales. El abordaje integral de los tributos nacionales y locales de esta ciudad y de la provincia de Buenos Aires fue objeto de una *guía rápida* que preparó el Instituto de Derecho Tributario, la que, una vez aprobada por el Consejo Directivo, se incorporó a nuestra página web y se distribuyó individualmente a los colegas.

TRIBUTA GANANCIAS

RÉGIMEN 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 vendidos en 2 años
- c) Cualquiera sea el número de lotes si el vendedor es sociedad o empresa unipersonal

RÉGIMEN ESPECIAL EN PRIMERA TRANSFERENCIA DE UNIDAD PH. SUPUESTOS SEGÚN DICTAMEN 1/82

SI ADQUIERE TERRENO Y CONSTRUYE UNA SOCIEDAD O EMPRESA ²³	VENTA DISOLUCIÓN Y ADJUDICACIÓN	GANANCIAS	VENTA POSTERIOR ITI
SI ADQUIERE TERRENO Y CONSTRUYE SOCIEDAD CIVIL ²³ O PERSONA FÍSICA, NO EMPRESA	DIVISIÓN Y ADJUDICACIÓN	NO PAGA GANANCIAS NI ITI ²⁴	VENTA POSTERIOR GANANCIAS. SALVO SI HA SIDO VIVIENDA O ALQUILADA (2 años)

23. Deben concurrir ambos requisitos. Si es solo redistribución o construcción necesaria para ello, no.

24. Dictamen de la DAT, 19/10/01 (AFIP). Ver TAIANA DE BRANDI, Nelly A., "El Impuesto a las Ganancias y la disposición de unidades sometidas a la Ley de Propiedad Horizontal", *Revista del Notariado*, Buenos Aires, Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires, n° 868, abril-junio 2002, pp. 253-255.

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

26. El trámite suele tardar según la agencia interviniente.

27. Sean personas físicas o sucesiones indivisas.

28. También debe designar representante el adquirente residente en el exterior que no concurre personalmente.

29. Tener en cuenta el artículo 34, Resolución 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.

30. Es incorrecto exigir el gravamen sobre el valor del terreno si este no es objeto de transferencia, porque hay contrato de concesión de uso. Ver TAIANA DE BRANDI, Nelly A., "Impuesto de Sellos en las operaciones sobre bóvedas", *Revista del Notariado*, Buenos Aires, Colegio de Escribanos de la Capital Federal, n° 847, octubre-diciembre 1996, pp. 787-790.

31. Ver TAIANA DE BRANDI, Nelly A., "¿Quién resulta propietario del inmueble en la subasta?", *Revista del Notariado*, Buenos Aires, Colegio de Escribanos de la Capital Federal, n° 828, enero-marzo 1992, p. 127.

RESIDENTES EN EL EXTERIOR -Personas físicas- (criterio LIG para su calificación) ²⁵	
RESIDENTES EN EL PAÍS	6 MESES Art. 26, LIG, t. o. 97
Pérdida de condición de residente o	Adquisición de residencia permanente en otro país. Permanecer 12 meses afuera, art. 120, LIG, t. o. 97

RÉGIMEN DE CONSULTA PARA BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR (Certificado de retención) ²⁶		
GANANCIAS , art. 20, Res. 2139/06		ITI , arts. 21-22, Res. 2141/06
S. P.	Sociedades Empresa individual ²⁷	Persona física Sucesión indivisa
Por apoderado que se inscribe como representante ²⁸ sustituto para los demás impuestos		

PREVISIONES ESPECÍFICAS (retención)	
GANANCIAS: EL IMPUESTO SE CALCULA SOBRE VALOR DE TRANSFERENCIA O VALUACIÓN FISCAL ²⁹	
<i>Permutas:</i> (art. 15, Res. 2139/06) - paga sobre sumas de dinero - si no las hay: información	
<i>Bóvedas:</i> (art. 5, Res. 2139/06) - terreno más edificio (concesión) ³⁰	
<i>Escrituras judiciales:</i> (art. 13, Res. 2139/06) - solicitud extracción fondos - información	
<i>Subasta:</i> paga sobre precio ³¹ . Hecho imponible: auto firme aprobación del remate	
<i>Poder especial irrevocable:</i> (art. 16, Res. 2139/06) - boleto más pago total precio	
<i>Última cesión de boleto:</i> - con posesión o con pago total precio	

Independientemente de que el negocio esté gravado o no, el artículo 19 de la Resolución 2139/06 enumera los supuestos en que no corresponde retener Impuesto a las Ganancias.

VENTA Y REEMPLAZO DE INMUEBLES³²

Art. 67, LIG – art. 96, D. R. Resolución AFIP 2140/06

Es un supuesto de diferimiento o postergación del plazo de pago del impuesto (*roll over*)

Su fundamento: promover renovación de bienes de uso de empresas

Beneficiario: sujeto empresa

No corresponde retención si:

- Enajenación de inmueble³³ 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 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 afectada al reemplazo

32. Dejamos de lado toda referencia al mecanismo para bienes muebles.

33. Comprende inmuebles por naturaleza o por accesión.

REORGANIZACIÓN EMPRESARIA³⁴

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

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

34. Concepto más amplio que el que regula la Ley 19.550. Es posible de sociedades de hecho, sociedades civiles y empresas individuales. Resulta muy útil la lectura de *Reorganizaciones empresariales* de Rubén ASOREY, *Reorganización de empresas. Discrepancias interpretativas* de Aurelio CID y *Fusión y escisión nacional y transnacional de sociedades* de Osvaldo SOLARI COSTA. Ver: TALANA DE BRANDI, Nelly A., “El pago del Impuesto de Sellos en la reorganización empresarial”, *Revista del Notariado*, Buenos Aires, Colegio de Escribanos de la Capital Federal, n° 834, 1993, p. 691. Es interesante el trabajo de Carlos ROCA en *El Cronista Fiscal* de los días 26/4 y 10/5/10. También han sido esclarecedoras las conferencias dictadas en nuestro Colegio por el escribano Norberto Benseñor y el contador Miguel Di Mascio (mayo de 2011).

TRANSFERENCIA ONEROSA DE ACCIONES³⁵

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 habitacionalista.
- 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 habitacionalistas, el hecho está fuera del ámbito del impuesto.

35. Ver nota extendida en p. 46.

ITI

PREVISIONES ESPECÍFICAS (retención)

*TODAS LAS TRANSMISIONES PAGAN SOBRE VALOR DE TRANSFERENCIA*³⁶

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

Bóvedas: (art. 7, Res. 2141) terreno más edificio (concesión)

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

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

36. 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.

37. Las operaciones informadas por este procedimiento no se denuncian en CITI.

38. En caso de pluralidad de propietarios, informa uno por el 100% y al verificar el escribano declara a los restantes con la respectiva proporción en el dominio. En el caso de varios inmuebles, se toma el valor del conjunto y se tramita un COTI por el inmueble de mayor superficie en rurales o por el principal en los demás bienes.

39. Autorizado por el ofertante, el agente inmobiliario tramita el COTI y releva de hacerlo al primero.

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

NO CORRESPONDE RETENCIÓN ITI

(art. 3, Resolución 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
- Cesiones intermedias con posesión

Ambas resoluciones, la 2139, artículo 12, y la 2141, artículo 12, prevén la *autorretención*.

CÓDIGO DE OFERTA DE TRANSFERENCIA DE INMUEBLES -COTI³⁷-

Resoluciones 2371/07, 2415/08 y 3101/11

Corresponde en la transferencia de inmuebles, de derechos sobre inmuebles a construir, transmisiones fiduciarias y adjudicaciones cuando el valor de la operación o VIR es \$600.000 o más.

Vigencia a partir de 1/3/2008 (se informa en \$).

PROPIETARIO	INMOBILIARIA ³⁹	ESCRIBANO	AFIP
Informa datos ³⁸	Acepta gestión	Verifica, confirma operación e incorpora datos	El sistema devuelve un código de operación
Solicita COTI	Incorpora otros datos Confirma transferencia	Escritura	El sistema emite certificado de bienes inmuebles ⁴⁰

EXIGIBILIDAD DEL VIR

- En Provincia de Buenos Aires:
Resolución Normativa 41/09, a partir del 1/7/2009 (incorporación progresiva de partidos)
- En CABA:
Resolución 67/09, a partir del 1/3/2010

PROCEDENCIA DEL VIR⁴¹

(valor inmobiliario de referencia)

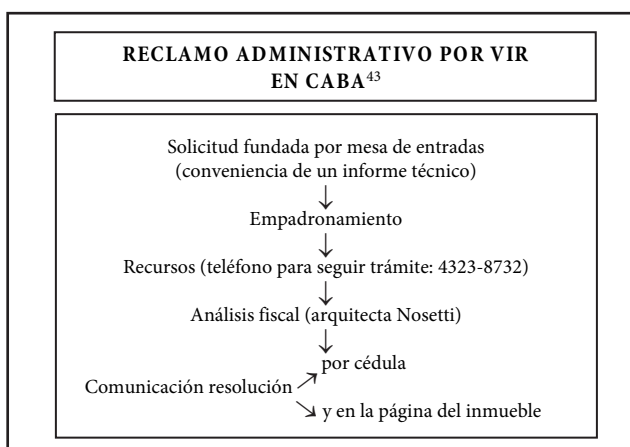
(art. 375, C. F. CABA)

- | | |
|--|--|
| ▪ 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 | |
| SÍ ⁴² | NO ⁴² |
| ▪ Todo acto por el que se transfiera el dominio o se entregue la posesión de inmuebles. Quedan abarcados por esta exigencia: | ▪ Constitución y modificación de hipotecas. |
| ▪ Cesiones de boletos de compraventa de inmuebles con entrega de posesión. | ▪ Cesión de crédito hipotecario |
| ▪ Boleto de compraventa de inmuebles con posesión | ▪ División de condominio / partición con adjudicación de inmuebles |
| ▪ Cesión de derechos sobre inmueble determinado | ▪ Boleto de compraventa de inmuebles y cesión sin posesión |
| ▪ Transmisión de nuda propiedad | ▪ Protocolización subasta judicial de inmueble |
| | ▪ Constitución derechos reales sobre inmuebles ajenos (distintos al dominio) a título oneroso (usufructo...) |

Un supuesto que nos preocupa en esta materia es el criterio de AGIP, informado por el contador Emir Pallavicini y ratificado verbalmente por el organismo en la reunión de la mesa de enlace del mes de junio de 2010, 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 artículos 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 avala esta posición.

41. Solo es relevante para el pago del Impuesto de Sellos en la CABA y en la provincia de Buenos Aires.

42. Respuestas de AGIP al Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires.



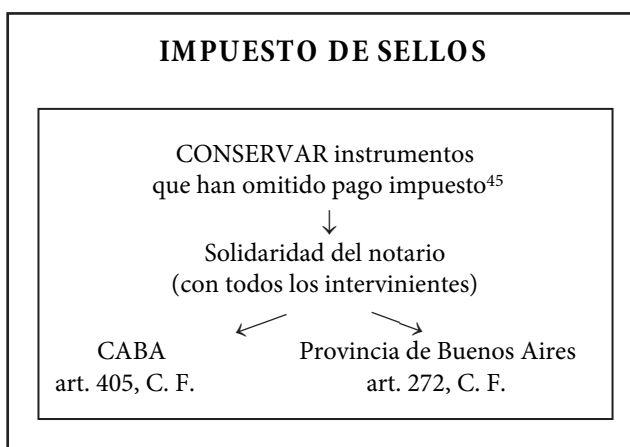
14. Impuesto de Sellos

El Impuesto de Sellos es local, instrumental⁴⁴ e instantáneo. Grava la sola creación del documento, independientemente de su validez o eficacia –artículo 366 del Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires y artículo 234 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires– o su sujeción a condición –artículo 368 del Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires y artículo 236 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires–.

43. Esta información ha sido brindada por la escribana María Rosa Cohen de Zaiat en el seno del Instituto de Derecho Tributario.

44. El concepto de instrumento está dado por los artículos 367 del Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires y 235 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires.

45. En la CABA, el Código Fiscal agrega: “en tanto dichos instrumentos habiliten al [...] tenedor el ejercicio de algún derecho”, por lo que, en el 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.



En cuanto a los actos celebrados en el exterior –artículos 365 del Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires y 232 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires–, el hecho imponible se verifica *al tener efectos* el acto en la jurisdicción.

14.1. Impuesto de Sellos de la Ciudad de Buenos Aires

CERTIFICACIÓN DE FIRMAS EN INSTRUMENTO PRIVADO SUSCRITO EN CABA⁴⁶

- *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.

De acuerdo con el artículo 373 del Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires, el cálculo del impuesto se realiza sobre el mayor valor:

- Precio
- Valor susceptible de apreciación dineraria asignado a la operación⁴⁷
- Valuación fiscal
- VIR

Como excepción, en el caso de subasta judicial por instituciones oficiales o conforme a la Ley 24.221, el impuesto se calcula sobre el precio.

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 ocupación⁴⁸ 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 excedente⁴⁹.

46. 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.

47. Téngase presente que se ha modificado la previsión anterior de *mayor valor exteriorizado*.

48. 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–).

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

PREVISIONES ESPECÍFICAS (CABA)⁵⁰

BASE IMPONIBLE

- *Subastas judiciales / privadas*: (art. 373, C. F.) sobre precio
- *Contrato de leasing*⁵¹: sobre canon mensual
- *Transferencia por leasing*: (art. 376, C. F.) sobre canon + valor residual o valuación fiscal o VIR⁵²
- *División de condominio*: (art. 377, C. F.) solo 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.)

PREVISIONES ESPECÍFICAS (CABA)

- *Compraventa terrenos* con mejoras posteriores realizadas por el adquirente: (art. 378, C. F.) (baldío: Decreto 1375/05)⁵³
- *Sociedades*: (arts. 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

50. Ver: TAIANA DE BRANDI, Nelly A., “El Impuesto de Sellos en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires”, *Revista Notarial*, La Plata, Colegio de Escribanos de la Provincia de Buenos Aires, n° 949, septiembre-diciembre 2004, pp. 797-815.

51. Ver: TAIANA DE BRANDI, Nelly A. y BRANDI TAIANA, M. M., “Contrato de *leasing* inmobiliario [...]”, *Revista del Notariado*, Buenos Aires, Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires, n° 865, julio-septiembre 2001, pp. 61-79.

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

53. Solo 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 dos actos
- *Mutuo con hipoteca de inmueble de otra jurisdicción*: (art. 407, inc. 60) no paga hipoteca en CABA
- *Pago a cuenta*: en transferencia inmueble y buques, se deduce lo pagado (art. 382, C. F.).

No se deduce si:

- a) transferencia de dominio a cesionario
- b) han pasado más de 120 días desde boleto (deben concurrir ambos: a y b).

PREVISIONES ESPECÍFICAS (CABA)

(art. 371, C. F.)

Interdependencia de contratos: (en 1 o más instrumentos)

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

—→ se abona el impuesto de mayor rendimiento fiscal

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

14.2. Impuesto de Sellos de la Provincia de Buenos Aires

IMPUESTO DE SELLOS

(C. F. Provincia de Buenos Aires)

- *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
- *Compraventa 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%
- *Compraventa de terrenos baldíos* con igual destino
 - hasta \$30.000 (precio, valuación fiscal o VIR): exento

Supuestos especiales

(Provincia de Buenos Aires)

- *Compraventa terrenos* (mejoras posteriores)⁵⁴
art. 243, C. P. Normativa Resolución 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.)

54. 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 ONEROSO⁵⁵

(C. F. Provincia de Buenos Aires, 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

15. 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 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 un intento de sintetizarlos en *Revista del Notariado* de julio - septiembre de 2003.

Nota extendida

35. Ver: TAIANA DE BRANDI, Nelly A., "El Impuesto a las ganancias y la compra y venta de acciones", *Revista del Notariado*, Buenos Aires, Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires, n° 873, julio-septiembre 2003, pp. 229-230, y TAIANA DE BRANDI, Nelly A., "Novedades halagueñas respecto del Impuesto a las Ganancias y la compraventa de acciones", *Revista del Notariado*, Buenos Aires, Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires, n° 874, octubre-diciembre 2003, pp. 217-218.

55. Ver: TAIANA DE BRANDI, Nelly A., "Tratamiento impositivo de la cesión de derechos", *Revista del Notariado*, Buenos Aires, Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires, n° 877, julio-septiembre 2004, pp. 249-251.