

Disolución de sociedad extranjera. Adjudicación de inmueble¹

Dictamen elaborado por la escribana RITA J. MENÉNDEZ, aprobado en forma unánime por los miembros del Instituto de Derecho Tributario del Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires en su sesión del 4/6/2012.

1. Hechos

Conforme a lo relatado por la escribana consultante [...] ha sido designada judicialmente en los autos “G. y N. s/ acción declarativa”, en trámite ante el Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Civil n° [...] de Capital Federal, a fin de protocolizar y posteriormente inscribir en el Registro de la Propiedad Inmueble de la Capital Federal la escritura otorgada con fecha 27/8/2008 en Montevideo, República Oriental del Uruguay, ante la escribana A. A.

La mencionada escritura está membretada como declaratoria y, en la misma, el liquidador de la sociedad uruguaya denominada B. SA manifiesta que, en cumplimiento de la resolución asamblearia de fecha 6/12/2006 y teniendo en cuenta que la mencionada sociedad se encuentra disuelta, “corresponde adjudicar a los accionistas G. y N. inmuebles radicados en la República Argentina, Ciudad Autónoma de Bs. As.”

Según expone la presentante, motiva la consulta la diferencia de criterios entre ella y la actora, junto a sus asesores, el estudio de auditores R. Asociados, en cuanto a que para realizar la escritura de protocolización de adjudicación de los inmuebles a los accionistas, por disolución de la sociedad extranjera, no sería necesario solicitar a la AFIP el certificado de retención dispuesto por la RG 2139/06 y presentarlo a la escribana interviniente a los efectos de que realice la retención del impuesto a las ganancias, atento a que dicha protocolización –dicen– es un acto de contenido jurídico, no participando la escribana interviniente en la operación de contenido económico y, por tal motivo, no le es aplicable el régimen retentivo dispuesto por la RG 2139/06 de AFIP, debido a la imposibilidad de retener de parte

1. Disolución de sociedad extranjera y adjudicación de inmueble radicado en la República Argentina a los socios. Transferencia de dominio de inmueble radicado en el país por adjudicación a los socios como consecuencia de disolución de sociedad extranjera.

del agente de retención, por no haber circulación de dinero en dicho acto.

2. Vistos

- Artículo 1211, Código Civil:

Los contratos hechos en país extranjero para transferir derechos reales sobre bienes inmuebles situados en la República tendrán la misma fuerza que los hechos en el territorio del Estado, siempre que constaren de instrumentos públicos y se presentaren legalizados. Si por ellos se transfiriese el dominio de bienes raíces, la tradición de éstos no podrá hacerse con efectos jurídicos hasta que estos contratos se hallen protocolizados por orden de un juez competente.

- Artículo 1209, Código Civil:

Los contratos celebrados en la República o fuera de ella, que deban ser ejecutados en el territorio del Estado, serán juzgados en cuanto a su validez, naturaleza y obligaciones por las leyes de la República, sean los contratantes nacionales o extranjeros.

- Artículo 1207, Código Civil:

Los contratos hechos en país extranjero para violar las leyes de la República son de ningún valor en el territorio del Estado, aunque no fuesen prohibidos en el lugar en que se hubiesen celebrado.

- Artículo 10, Código Civil:

Los bienes raíces situados en la República son exclusivamente regidos por las leyes del país, respecto a su calidad de tales, a los derechos de las partes, a la capacidad de adquirirlos, a los modos de transferirlos y a las solemnidades que deben acompañar esos actos. El título, por lo tanto, a una propiedad raíz sólo puede ser adquirido, transferido o perdido de conformidad con las leyes de la República.

- Ley 20.628, de Impuesto a las Ganancias (t. o. 1997).
- Resolución general AFIP 2139/06 (régimen de retención con relación al impuesto a las ganancias).
- Resolución general AFIP 3285/12.

3. Considerandos

3.1. De la armonización de todos los artículos citados del Código Civil surge que si bien los contratos realizados en el extranjero por los cuales se transfieran derechos reales sobre inmuebles ubicados en la República gozan de validez en el Estado, en el caso de que se realicen por instrumentos públicos y se presenten legalizados, dicha validez será juzgada por la leyes de la República y, si las violaren, serán de ningún valor en el Estado aunque fuesen válidos en el lugar en el cual fueron celebrados.

El artículo 10 del Código Civil, al expresar que el título de una propiedad sólo puede ser transferido de conformidad con las leyes de la República, no deja dudas de que, en el caso planteado, dentro de las leyes que deben cumplirse para efectuarse la transferencia del inmueble está la Ley de Impuesto a las Ganancias y la Resolución general de AFIP 2139/06, sobre régimen de retención. Si, como pretende la actora de autos, al efectuarse la protocolización, en los términos del artículo 1211 del Código Civil, no le es aplicable el régimen de la RG 2139/06, se estaría burlando el artículo 10 del Código Civil –antes mencionado–, al considerarse que la normativa vigente en el Estado no debe ser cumplida, lo cual a todas luces resulta incongruente.

3.2. El memorándum del estudio de auditoría presentado en autos por la actora concluye que, del análisis de los artículos 1, 3, 5, 91, 93, 18 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, la transferencia de dominio del inmueble está gravada con el impuesto a las ganancias (coincidimos en esto) y que el adjudicatario del inmueble es el responsable del ingreso del impuesto. Faltaría que se explique:

- 1) Teniendo en cuenta que la transmitente es una sociedad extranjera (no residente) y que la operación se efectúa por un precio no determinado, analizando lo dispuesto en el artículo 5 de la RG 2139/06 y lo prescripto por el artículo 1211 del Código Civil, *in fine*, ¿cuál se considera que es el momento del hecho imponible? y ¿cómo se determinará el importe a abonar?

Artículo 5, RG 2139/06:

Cuando la operación se efectúe por un precio no determinado o se trate de permuta, se computará el precio de plaza del bien o el de la prestación intercambiada, si ésta fuera mayor; en ambos

casos, al momento de perfeccionarse la transferencia de dominio o en su caso verificarse lo previsto en el artículo 3 de la ley del gravamen.

Artículo 1211, Código Civil, *in fine*:

Si por ellos se transfiriese el dominio de bienes raíces, *la tradición de éstos no podrá hacerse con efectos jurídicos hasta que estos contratos se hallen protocolizados por orden de un juez competente.*

- 2) Si el sujeto pasivo del impuesto es la sociedad extranjera, ¿en qué carácter se presentaría el adjudicatario ante AFIP para efectuar el pago?
- 3) ¿Qué CUIT utilizará?
- 4) ¿Quién será el responsable de la información que obligadamente debe realizarse conforme a la RG 3285/12 de AFIP?

3.3. La Resolución general 2139, en su artículo 5, inciso a, dispone que, cuando el enajenante fuera un residente del exterior (sociedad extranjera en el caso), se aplicará el artículo 22; el sujeto obligado (escribano) debe retener el importe que surja del certificado de retención.

El artículo 19 de la misma resolución enumera taxativamente cuáles son los casos en los que *no* corresponde retener (no vemos que el caso en consulta se encuentre tipificado en ninguno de ellos). El artículo 24 enumera quiénes no serán pasibles de retención (tampoco vemos aquí que se condice con el caso planteado). El artículo 20 determina que, en estas situaciones, el agente de retención no aplicará el procedimiento establecido en el artículo 7 (retención del 3 %, a cuenta del impuesto a las ganancias); se deberá retener, con carácter de *pago único y definitivo, el importe que se indique en el certificado de retención emitido por AFIP*, que solicitará el representante del residente en el extranjero. Finalmente, el artículo 36 determina que, cuando los sujetos pasibles de las retenciones exhiban alguna de las constancias o certificados emitidos por AFIP, los agentes de retención deberán verificar la autenticidad, vigencia y el alcance de los mismos, y, en su artículo 37, la resolución general dispone que los sujetos obligados (escribanos) que omitan efectuar la retención o realizar otro acto que importe incumplimiento de esta resolución general serán pasibles de sanciones previstas en la Ley 11.683, texto ordenado en 1998, y sus modificaciones.

3.4. Por otra parte, es de destacar que la Resolución general 2139/06 deroga, entre otras normas, la Resolución general 3026, por lo cual, si bien en su momento AFIP emitió dictámenes acerca del análisis de casos con imposibilidad de retención, no pueden aplicarse en la fecha a casos como el de marras, atento a que las operatorias relacionadas con residentes del exterior están especialmente determinadas en la Resolución general 2139 (normativa hoy vigente). Y en ella las disposiciones a aplicar para los residentes en el exterior son precisas y disponen que el monto que se estipule en el certificado de retención, que debe solicitarse ante AFIP, debe retenerse por el sujeto obligado (escribano) y abonarse en concepto de pago único y definitivo.

3.5. Asimismo, no podemos dejar de expresar que la sociedad extranjera poseía un inmueble en la República Argentina y que, según surge del acta de asamblea general extraordinaria de accionistas de fecha 6/12/2006 –en la cual se resuelve la disolución de la sociedad–, su actividad en el país se circunscribía exclusivamente a explotarlo por medio de su alquiler, debería haber designado un representante ante AFIP a fin de responder ante el organismo por las cuestiones impositivas que correspondieran.

3.6. A las obligaciones impuestas al escribano que realice la protocolización se le suma que, al estar efectuando una escritura de una operación concretada entre un residente en el país (los adjudicatarios) y un sujeto del exterior, debe dar cumplimiento al artículo 6 de la Resolución general 3285/12 de AFIP, que dice que los prestadores de servicios (escribanos incluidos) deberán solicitar a los representantes en el país de sujetos o entes del exterior, en forma previa a su intervención, la exhibición de la constancia del empadronamiento y se deberán quedar con una copia. Asimismo, en caso de corresponder, deberá informar la operación por el aplicativo CITI.

3.7. Otro punto a considerar para dar nuestra opinión en esta consulta es que, cuando se transmite el dominio a título oneroso de inmuebles, según expresa el artículo 3 de la Ley de Impuesto a las Ganancias en su parte pertinente,

... se considerará configurada la enajenación de los mismos cuando mediare boleto de compraventa *u otro compromiso similar*,

siempre que se diere la posesión o en su defecto en el momento en que este acto tenga lugar, aun cuando no se hubiere celebrado la escritura traslativa de dominio.

Y, a su vez, reiteramos que para el caso específico de las protocolizaciones de contratos celebrados en el extranjero cuando se transfiera el dominio de inmuebles el artículo 1211 del Código Civil, *in fine*, dice: “la tradición de éstos no podrá hacerse con efectos jurídicos *hasta que estos contratos se hallen protocolizados por orden de un juez competente*”. Esto último es de importancia relevante para el caso en análisis, dado que la teoría de la doble causa en materia inmobiliaria se traduce en el siguiente paradigma: *título suficiente*, sumado a *modo suficiente*, es igual a la obtención del derecho real válido. El modo suficiente es la tradición.

A su vez, el artículo 2355 del Código Civil, en materia de posesión (hecho que se efectiviza por la tradición), dispone que

... la posesión será [...] ilegítima cuando se tenga sin título, o por un título nulo, o fuere adquirida por un modo insuficiente para adquirir derechos reales.

Por lo expuesto, el artículo 1211 del Código Civil, al disponer que para la transferencia válida del derecho real (de contratos celebrados en el exterior) se requiere la formalización por instrumento público legalizado y protocolizado por orden de juez competente, ello conforma en este supuesto el título suficiente y, hasta que aquellos requisitos no se encuentren cumplidos, la tradición (efectivización de la posesión) realizada de forma anterior no constituye modo suficiente para transferir el dominio, razón por la cual para nuestra legislación *se considera configurada válidamente la transferencia de dominio de un inmueble, en el caso de un contrato celebrado en el extranjero, cuando dicho contrato sea protocolizado por orden de juez competente y la tradición del inmueble (entrega de la posesión) se realice no antes de efectivizarse dicha protocolización*. Con esto último vemos cómo queda enlazada la disposición del artículo 3 de la Ley de Impuesto a las Ganancias –antes mencionado–, ya que, en el caso en consulta, el hecho imponible se configura en el momento de entrega de la posesión, que no puede ser otro más que en el acto de protocolización del contrato por orden judicial (según art. 1211, C. C.).

Llegada esta instancia, reiteramos lo expuesto al inicio, teniendo muy presente el artículo 10 del Código Civil, el cual establece que

Los bienes raíces situados en la República son exclusivamente regidos por las leyes del país, respecto a su calidad de tales, a los derechos de las partes, a la capacidad de adquirirlos, a los modos de transferirlos y a las solemnidades que deben acompañar esos actos. El título, por lo tanto, a una propiedad raíz sólo puede ser adquirido, transferido o perdido de conformidad con las leyes de la República.

4. Conclusión

Por todo lo expuesto, concluyo que

- 1) La transferencia del inmueble del caso en consulta está gravada por el impuesto a las ganancias y el hecho imponible se configura en el acto de protocolización del contrato celebrado en el extranjero, dado que recién allí puede entregarse la posesión del inmueble, entendiendo que la posesión es un hecho que se efectiviza por la tradición de la cosa y, en el caso de contratos efectuados en el extranjero sobre transferencia de dominio de inmuebles, la posesión se considera otorgada a partir de que se protocolizan los mismos (cfr. art. 1211, C. C.).
- 2) La escritura traslativa del dominio, por el solo hecho de realizarse, en el caso en cuestión, con la formalidad de protocolización judicial, por causa de que el contrato fue realizado en el extranjero, no obsta a que se deba dar cumplimiento a toda la normativa que en la República Argentina existe para las transferencias onerosas de dominio sobre inmuebles. Lo contrario sería suponer que la operatoria se concibió de ese modo, violando las leyes del Estado en el cual está radicado el inmueble; en ese supuesto, sería de aplicación el artículo 1207 del Código Civil. Asimismo, debe tenerse en cuenta que uno de los límites de la aplicación extraterritorial de la ley extranjera es el orden público interno del Estado en el cual se pretende hacer valer el contrato celebrado en el extranjero.
- 3) Debe darse cumplimiento a la Resolución general 2139/06; en consecuencia, el escribano interviniente debe actuar

como agente de retención del importe que AFIP determine en el certificado de retención y abonar el mismo en concepto de pago único y definitivo.

- 4) El escribano también está obligado a dar cumplimiento a la Resolución general 3285/12 de AFIP.
- 5) En el caso de no procederse de la forma antes expuesta en los puntos 3 y 4, el escribano será pasible de sanciones previstas en la Ley 11.683, texto ordenado en 1998, y sus modificaciones.
- 6) Aunque no fue objeto de consulta, creemos que no debemos dejar de dar nuestra opinión a la presentante en cuanto a que es conveniente que en la escritura pública de protocolización por orden judicial comparezcan los adjudicatarios a fin de complementar las manifestaciones necesarias para que el título de propiedad sea completo y autónomo.