



# Comisión de Enlace del Colegio con la Agencia Federal de Ingresos Públicos

*Consultas y casos elevados por el Colegio.  
Criterios de la AFIP*



Foro de Participación Tributaria



Buenos Aires | 10 de Febrero de 2011 | Año LV

Estimados Colegas:

A comienzos del año 2010 se logró poner en funcionamiento la Comisión de Enlace entre AFIP y el Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires. Asimismo nuestro Colegio se incorporó como participante en el “Foro de Participación Tributaria”, creado por Disposición N°308/09 de AFIP e integrado por diversas entidades del sector privado y colegios profesionales, en el que se analizan y estudian temas de interés fiscal e impositivo.

En este período se ha trabajado intensamente a fin de incrementar las relaciones con el organismo en la búsqueda de soluciones a los diversos inconvenientes que se suscitan en el ejercicio de nuestra función, en el cumplimiento de nuestras obligaciones y deberes como agentes de retención e información. La labor estuvo orientada a generar un marco de participación que permita hacer oír nuestras inquietudes y sugerencias, no solo ante AFIP sino también ante otros entes y organismos.

El presente trabajo pone a disposición las consultas aportadas por diversos colegas e integrantes de la Comisión de Enlace que fueron elevadas ante la AFIP para su consideración. Las mismas fueron elaboradas a partir de experiencias y situaciones en las que los criterios del organismo –informados a través de sus distintas agencias– no fueron uniformes, generando incertidumbre sobre el proceder a seguir.

Las respectivas respuestas brindadas por la AFIP han clarificado los criterios del organismo sobre los casos consultados, aunque respecto de algunas de éstas se ha considerado conveniente requerir mayores aclaraciones; debido a esto alguna de las respuestas queda pendiente por estar en estudio; una vez obtenida, será informada.

Respecto de los distintos temas tratados en las reuniones del Foro durante el año 2010, sin lugar a dudas, el de “Fideicomiso” fue el que revistió mayor interés para nuestra actividad. Por ello hemos resuelto incorporar en este informe la presentación que realizó el organismo sobre este tópico.

Esperamos que este primer boletín informativo anual sea de utilidad para nuestra tarea profesional, y descontamos que la labor de la Comisión de Enlace del año que comienza será respaldada con el aporte de todos.

**Consejo Directivo**

## Afip- DGI / Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires

**BENEFICIARIO DEL EXTERIOR – BOLETO DE COMPRAVENTA – ENTREGA DE POSESION. IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE INMUEBLES / GANANCIAS: RG (AFIP ) N° 2139 y 2141 y modificaciones.**

**Caso:** En el caso de una venta por boleto de compraventa con entrega de posesión, realizada por un residente del exterior, quien llegado el momento de otorgar la escritura de venta se presenta con el Impuesto a la Transferencia de Inmuebles/Ganancias ya abonado a la fecha de posesión.

**Se consulta:** ¿Cuál es el criterio del organismo sobre cómo debe actuar el Escribano en este caso? Se solicita especial consideración si el acto se otorgó con anterioridad a las RG Nros. 2139, 2141 y sus modificatorias.

### Respuesta de la AFIP:

El artículo 12 del Título VII de la Ley N° 23.905 -Impuesto a la Transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas- dispone que el impuesto es adeudado desde el momento en que se perfecciona la transferencia gravada, que se considerará configurada con el primero de los siguientes hechos: a) suscripción del respectivo boleto de compraventa o documento equivalente siempre que se otorgue posesión o b) otorgamiento de la escritura traslativa de dominio.

Por su parte, el artículo 3 de la Ley de Impuesto a las Ganancias establece que la enajenación de inmuebles se tendrá por configurada 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 hubiera celebrado la escritura traslativa de dominio.

De conformidad con ello, el hecho que da origen a la retención del impuesto que corresponda al caso planteado se ha perfeccionado con la posesión, por lo que el impuesto debió retenerse en ese momento, siendo responsable de su ingreso el agente de retención, en el caso, el adquirente.

Ahora bien, tratándose de ventas de residentes en el exterior, los artículos 6 y 21 de la RG (AFIP) N° 2141 (ITI) y el artículo 20 y ss. de su par N° 2139 (Imp. a las Ganancias) establecen que aquellos o sus representantes deberán tramitar ante este Organismo el “certificado de retención”, debiendo el agente de retención retener e ingresar el importe del gravamen que se indique en él.

Cabe aclarar que ambas normas resolutivas precitadas incorporaron los preceptos que sobre el particular contenían sus antecesoras, las Resoluciones Generales (DGI) Nros. 3026 y 3319 -arts. 21 y 14, respectivamente-, por lo que no habría cambio alguno en cuanto al tratamiento a dispensar a la situación bajo consulta sea

cual fuere la norma reglamentaria que hubiera resultado de aplicación.

Consecuentemente, y en tanto se verifique que el impuesto ingresado corresponda a la operación a escriturar, el escribano interviniente resultaría eximido de su responsabilidad de actuar como agente de retención.

**Comentario:** *Es importante destacar que en virtud de lo normado en los artículos 21 de la RG N° 2141 y art. 20 de la RG N° 2139, el escribano deberá hacer consulta a la AFIP informando del boleto con posesión entregada como del pago del impuesto efectuado por auto retención, y solicitar de la agencia de AFIP una nota en la que conste que el tributo y sus accesorios han sido ingresados, quedando en consecuencia eximido de su responsabilidad de actuar como agente de retención, limitándose luego a dejar constancia –en la escritura respectiva- del pago realizado.*

## CONDOMINIO – SOCIEDAD CONYUGAL. SOLICITUD de CERTIFICADO DE NO RETENCIÓN DEL IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE INMUEBLES.

**Caso:** Condominio entre cónyuges según título de propiedad pero con declaración impositiva del inmueble (bienes personales) en cabeza exclusiva de uno de ellos. En caso de transferencia de dominio de dicho inmueble, se presenta el certificado de no retención expedido a nombre del cónyuge responsable fiscalmente, dado que lo ha tramitado por el régimen simplificado. En ciertos casos se expiden con la mención Sociedad conyugal.

**Se consulta:** ¿Cuál debe ser el proceder del Escribano en cuanto a la no obtención del certificado por el otro cónyuge?

### Respuesta de la AFIP:

En primer lugar cabe aclarar que la situación que se plantea no podría verificarse en la practica dado que, de conformidad con el artículo 25 inc. a) de la RG(AFIP) N° 2141, la posibilidad de tramitar el certificado de no retención por el régimen simplificado exige que ninguno de los cónyuges esté inscripto en el impuesto sobre los bienes personales.

Consecuentemente, el certificado debió tramitarse de acuerdo a los lineamientos previstos en el inciso b) del mencionado artículo, el cual prevé que cuando el titular del inmueble sea uno o ambos componentes de una sociedad conyugal, dicho inmueble pertenezca a la misma y corresponda emitir el certificado de no retención, se tendrán presentes iguales previ-

siones a las indicadas en el último párrafo del apartado 2 inciso a) del artículo 25, es

decir que el certificado se emitirá a nombre de ambos.

### Pedido de Aclaratoria presentado a la AFIP

Dado que varias agencias informaban lo contrario a lo indicado por AFIP en la respuesta, –es decir que estando declarado el bien en bienes personales se podía realizar el trámite simplificado, e incluso esta opción era posible a la fecha de la consulta, cuando uno hacía el ingreso de los datos–, se insistió en la consulta mediante un pedido de aclaratoria, toda vez que algún contribuyente argumentó, al escribano que aportó el caso para su análisis, su negativa a concurrir a la Agencia a efectuar el trámite como indica el artículo 25, considerando que éste estaba cumplido pues de lo contrario AFIP no le hubiese expedido el Certificado de no Retención.

#### Respuesta de AFIP:

Sin perjuicio de que el organismo –ante el pedido de aclaratoria- confirmó la respuesta dada oportunamente, la Dirección de Coordinación y Evaluación Técnica de AFIP advirtió de esta inconsistencia y dis-

puso la corrección del sistema. Por lo tanto, ante un caso como el planteado, el Escribano deberá constatar que el Certificado refleje la proporción correspondiente, según sea una Sociedad Conyugal o un Condominio.-

## TEMAS OPERATIVOS

### 1. Regímenes de Información.

**Se consulta:** Sobre la posibilidad de trabajar desde nuestro Colegio, si así se conviene con el organismo, en la creación de un aplicativo que permita al Escribano integrar en una única carga la información que debe aportar, actuando el Colegio de Escribanos como "puente" para el envío de la información. Se aplicaría para aquellas presentaciones que a modo de declaración jurada efectúan los escribanos ante la AFIP (CITI, SICORE, TERCEROS INTERVINIENTES).

La aspiración sería acordar con cada organismo frente al cual el Escribano debe actuar como agente de información y retención (AFIP, AGIP, UIF) la posibilidad de cumplir con el deber de información en una única "carga" a transmitirse a cada organismo.

#### Respuesta de AFIP:

Se concluyó que dado que los distintos aplicativos no son de utilización exclusiva por parte de los escribanos, sino que pertenecen a distintas actividades, no es factible la unificación de los mismos.

Atento a ello, para colaborar con la gestión, AFIP informó que en su momento se incorporaron funcionalidades en el aplicativo CITI Escribanos, que permiten actualmente exportar la información car-

gada en el mismo a fin que pueda ser utilizada por el agente de información para

generar entre otros, el reporte que deben remitir a la UIF.

## Temario de la la reunión del 13-07-2010

### SOCIEDADES EXTRANJERAS. IMPUESTO A LAS GANANCIAS.

Criterios de aplicación del impuesto en relación a Sociedades Extranjeras inscriptas en la República Argentina, como Sucursales conforme art. 118, ley 19.550, o bien regularizadas por art. 124 de la misma ley.

**Caso:** Venta de inmueble que realiza tanto una sucursal de una sociedad extranjera (dic-tamen 15/2008), como una sociedad extranjera que adecuó sus estatutos a la ley argentina, habiendo en ambos casos obtenido el CUIT y fijado domicilio en la República.

**Se consulta:** Si el escribano interviniente debe proceder reteniendo el 3% que establece el art.7 de la RG N° 2139/06 debe exigir el certificado de retención de acuerdo al art. 20 de la mencionada RG, toda vez que alguna agencia ha informado criterios encontrados al respecto..

Se consulta igualmente cuál debe ser el proceder del Escribano para el caso en que la sociedad hubiese obtenido el CUIT 10 días antes de la venta.

### Respuesta de AFIP:

Las sociedades extranjeras que se inscriben en la República Argentina como sucursales, conforme las normas mencionadas, encuadran a los efectos del Impuesto a las Ganancias en las disposiciones del art. 69 inc. b) de la ley del tributo, razón por la que les corresponde el mismo tratamiento que a las empresas locales.

Consecuentemente, el resultado de la venta del inmueble deberá ser incorpora-

do en el balance impositivo de la sucursal y la operación estará alcanzada por el gravamen, resultando aplicables las disposiciones del art. 7° de la RG N° 2139, debiendo entonces el escribano interviniente retener el importe que surja de aplicar la alícuota del 3% sobre el valor de la transferencia.

La antelación con que se haya obtenido el CUIT no altera el procedimiento a seguir.

**Comentario:** La respuesta adopta la tesitura del "Sujeto Tributario" como empresa local, abstrayéndose de la forma jurídica que revista, y dando preeminencia a la existencia de la CUIT con independencia de la antelación en que ésta se haya obtenido. En su mérito, en los casos consultados, el Escribano debe retener el 3% como Adelanto de Impuesto a las Ganancias según previó la Resolución 2139, sin necesidad de gestionar el Certificado de Retención que dispone la normativa para los sujetos del exterior.

## PERMUTA. SOLICITUD DE CERTIFICADO DE NO RETENCIÓN DE IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE INMUEBLES.

**Caso:** Permuta de dos inmuebles sin contraprestación de dinero; ambas partes se encuentran en condiciones de solicitar el certificado de no retención toda vez que los inmuebles permutados constituirán su única vivienda, con el fin de adquirir otra destinada a casa habitación propia.

**Se consulta:** Qué valor se debe declarar al solicitar el certificado de no retención: valuación fiscal, precio de plaza o prestación intercambiada de mayor valor, art. 6° RG N° 2141.

Se consulta si el Escribano interviniente tiene alguna responsabilidad en relación al valor declarado.

### Respuesta de AFIP:

En el caso de permuta referido, conforme las disposiciones del art. 11 de la Ley Impuesto a la Transferencia de inmuebles, así como el art. 6° de la RG. N° 2141, cuando la operación se realiza por un precio no determinado deberá considerarse el precio de plaza del bien o prestación intercambiada de mayor valor, el que

resulte superior.

Con relación al valor declarado ante AFIP por el vendedor, a efectos de obtener el certificado de no retención el escribano no tiene responsabilidad, salvo en el caso que éste sea inferior a la valuación fiscal de los bienes sujetos a permuta, circunstancia que condiciona la escrituración.

### Pedido de Aclaratoria presentado a la AFIP

Se solicitó aclaración sobre el segundo párrafo de la respuesta brindada por AFIP, ya que dada la expresión *salvo* allí mencionada, podría entenderse que aún habiéndose declarado un valor ante AFIP inferior a la valuación fiscal, a efectos de obtener el certificado de no retención, si el organismo lo despachara, cabría responsabilidad para el Escribano que debería “condicionar” el otorgamiento de la escritura a la rectificación o ratificación de dicho certificado. El organismo no respondió este pedido de aclaratoria pero adelantó que, de darse el caso, el Escribano debería advertir esta situación.

## EXTRANJEROS. IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE INMUEBLES.

**Caso:** Extranjero que cuenta con DNI argentino, donde consta domicilio en el país, pero en AFIP no figura con impuestos activos. Se presenta ante el Escribano para otorgar escritura de venta, a cuyo efecto declara bajo juramento que vive en el país.

**Se consulta:** Si el Escribano debe requerir del vendedor consulta previa a AFIP para obte-

ner certificado de retención o puede retener el 1,5 % de ITI. Asimismo, si corresponde que el Escribano requiera del vendedor algún tipo de constancia de domicilio o basta con su declaración jurada. En su caso, cuál es el criterio para calificar si el vendedor extranjero es residente en el exterior.

### Respuesta de AFIP:

El escribano debe solicitar que se le entregue el certificado de constancia de CUIT, CUIL o CDI, y aunque en dicha constancia figure que no posee impuestos activos, debe practicar la correspondiente retención.

## Temario de la reunión del 26-10-2010

### FIDEICOMISO. IMPUESTO A LAS GANANCIAS.

**Caso:** Fideicomiso de Administración que se constituye con el único objetivo de unificar la representación de los propietarios de un inmueble para proceder a enajenarlo a terceros, cobrar el precio y distribuirlo entre los propietarios (fiduciantes). El Fiduciario tiene la manda expresa, precisa y limitada en lo que a la venta se refiere. Tiene pautadas todas las condiciones de la operación. Se utiliza esta figura por ser muchos los propietarios y por el largo período de tiempo que se va a dar hasta la escritura (pues recién podrá ésta otorgarse cuando se apruebe el plano de subdivisión). Los propietarios -fiduciantes- entienden que la única forma de garantizar la permanencia del patrimonio y su intangibilidad es afectándolo a un fideicomiso específico de forma tal que el mismo no esté atado a eventuales contingencias patrimoniales y de vida de los propietarios (muerte, divorcio, embargo, etc.). Es decir, para brindar mayor seguridad jurídica al negocio que ya fue concretado por los fiduciantes/beneficiarios, estos mismos transfieren el dominio fiduciario de un inmueble a un fideicomiso constituido con el único fin de que el fiduciario cumpla el boleto de compraventa/opción de compra firmada por los fiduciantes/beneficiarios, entregue la posesión, unifique el cobro del precio, firme la escritura y distribuya el precio entre los fiduciantes. Se advierte que el fiduciario no podrá comercializar con terceros, sino solo ejecutar el contrato de venta firmado oportunamente por los fiduciantes/beneficiarios.

**Se consulta:** Si la transferencia del dominio fiduciario (de los propietarios al fiduciario a efectos de cumplir la manda) está alcanzada por el ITI. En caso que así se considere, al no haber contraprestación dineraria en la escritura de transferencia, ¿el Escribano cumple actuando como agente de información?.

## Respuesta de AFIP:

En la medida en que la transferencia del dominio fiduciario de los propietarios (fiduciantes) al fiduciario no haya sido realizada a título oneroso, la misma no se encontrará alcanzada por el Impuesto a la Transferencia de inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas. Criterio que ha sido plasmado en los Dictámenes Nros. 8/02 (DI ASLE), 17/02 (DAT); 103/01 (DAT) y 12/07 (DAT).

Cabe aclarar que el presente análisis se efectuó desde un marco teórico y que deberá tenerse presente que en cada caso particular corresponderá examinar las características del negocio subyacente al contrato, determinando las relaciones económicas existentes entre los fiduciantes, el fiduciario y el o los beneficiarios o fideicomisarios -surgidas dentro del marco legal instrumentado o establecidas fuera de él, opinión que fuera vertida por la Dirección de Asesoría Técnica en el Dictamen N° 55/05.

Por su parte, y en el supuesto en que la operación se encuentre fuera del ámbito del gravamen por tratarse de una transferencia no onerosa, no existirá obligación del escribano interviniente de actuar como agente de información en el marco de la RG N° 2141.

Asimismo se consulta si la transferencia del Fiduciario a los adquirentes está alcanzada por el Impuesto a las Ganancias por el hecho de que el fiduciario es uno de los sujetos definidos en el artículo 3, inc. "c", de la RG N° 2139/2006, o bien, dado que en el caso planteado no se trata de un fideicomiso para un desarrollo inmobiliario, sino que es en resguardo y administración de un contrato en vías de ejecución y que bene-

fia a los fiduciantes (personas físicas), correspondería la retención del Impuesto a la Transferencia Onerosa de Inmuebles

De conformidad a lo preceptuado por el inciso a continuación del inciso d) del artículo 49, y el punto 6 del artículo 69 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, t.o. en 1997 y sus modificaciones, como asimismo de lo previsto en el 4° artículo agregado a continuación del artículo 70 del Decreto Reglamentario N° 1344/98, se desprende que en aquellos supuestos en que el fiduciante revista al mismo tiempo el carácter de beneficiario del fideicomiso -como acontece en el caso planteado - las ganancias resultantes de la actividad desarrollada en el marco de éste deberán ser declaradas -en la proporción correspondiente- en cabeza del primero, salvo que se trate de un fideicomiso financiero o que el fiduciante-beneficiario revista el carácter de beneficiario del exterior.

Dicho temperamento ha sido vertido en actuaciones internas, en los Dictámenes Nros. 74/04 (DAT), 40/06 (DAT), 6/07 (DI ALIR) y en las Resoluciones Nros. 3/06 (SDG TLI) y 25/09 (SDG TLI), entre otros.

A partir del dictado de la RG N° 2139, sustitutiva de su par 3026 (DGI), en atención a lo dispuesto en su artículo 3°, inciso c), se concluye -en el caso planteado- que la transferencia de dominio efectuada por el fiduciario a los terceros adquirentes se encuentra alcanzada por el Impuesto a las Ganancias, siendo obligación del escribano interviniente actuar como agente de retención en virtud de lo establecido por el artículo 2°, inciso a), de la citada Resolución General.

## EXTRANJEROS (PERSONAS FÍSICAS). IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE INMUEBLES.

**Caso:** Extranjero que ha fijado su residencia en la República Argentina, ha obtenido su residencia precaria (permiso de migraciones para permanecer en el país), la cual ha debido ser prorrogada debido a que las autoridades migratorias demoran el otorgamiento de la residencia permanente y el correspondiente DNI. Este extranjero desea vender su propiedad y solo cuenta con CDI y Clave Fiscal.

**Se consulta:** En oportunidad de escriturar la propiedad, ¿el Escribano debe requerir del vendedor consulta previa a AFIP para obtener certificado de retención o puede retener el 1,5 % de ITI?.

### Respuesta de AFIP:

El impuesto establecido por la ley 23.905 grava las transferencias de dominio a título oneroso de inmuebles ubicados en el país, efectuadas por personas físicas o sucesiones indivisas.

El art. 36 de la RG(AFIP) N° 2141 dispone que la residencia en el país o en el exterior, en el marco de este régimen de retención, deberá entenderse con el alcance asignado por las normas contenidas en el Título IX, arts. 119 y siguientes de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

Cabe señalar que el inc. b) citado, art. 119, dispone que serán considerados residen-

tes del país las personas de existencia visible de nacionalidad extranjera que hayan obtenido su residencia permanente en el país o que hayan permanecido con autorizaciones temporarias otorgadas de acuerdo con las disposiciones en materia de migraciones durante un período de 12 meses.

En el caso planteado, de demostrar la certeza de lo expresado, no habría impedimento para considerarlo residente y proceder el escribano a liquidar la retención del gravamen a la alícuota del 1,5%.

## ERROR EN LA CONFECCIÓN DE LA DECLARACIÓN JURADA SICORE (art. 13, ley 11.683).

**Caso:** Una escribana cometió un error material en su DDJJ SICORE correspondiente a un período declarado en tiempo y forma. Advertido el error, inmediatamente, en el mismo día de declarado el período y antes de vencido el plazo, presenta declaración rectificando la DDJJ. Asimismo presenta multinota informando lo sucedido y acredita que las retenciones efectuadas y pagadas se cumplieron en tiempo y forma.

Si bien la ley 11.683 dispone en su art. 13 la imposibilidad de “rectificar” declaraciones juradas –salvo errores de cálculo cometidos en la declaración misma–, siendo que la normativa atinente al SICORE y el mismo programa habilita la presentación de

rectificativas, se propone analizar esta situación para evaluar posibles alternativas que permitan al responsable de la DDJJ como agente de retención y al organismo agilizar y optimizar la solución de este tipo de situaciones, en las que palmariamente no existe intención de perjudicar al Fisco por parte del presentante.

### Respuesta de AFIP:

En virtud del art. 13 de la ley 11.683 no resulta posible a los contribuyentes y/o responsables rectificar sus DDJJ en menos, salvo errores de cálculo que surjan de la propia declaración. No obstante, es facultad discrecional y excepcional de la AFIP aceptar la presentación de tales rectificativas, cuando el error resulta manifiesto, la situación fiscal resulta suficientemente acreditada y si con la rectificación se expresa la obligación evidente e incontrastable del responsable. Fuera de ese supuesto, se puede conside-

rar a las DDJJ rectificativas en menos presentadas luego del pago como solicitud de repetición.

La rectificación de DDJJ que da lugar a un mayor monto a ingresar es válida y, en lo que hace al aspecto infraccional, la evaluación de la conducta será materia de evaluación por parte del juez administrativo

No obstante lo expuesto, AFIP se ha abocado a analizar la viabilidad de poder rectificar las DDJJ bajo las condiciones descriptas.

**Comentario:** Recordamos que por Circular 3270 se informó del fallo dictado por el Juzgado Federal de 1ª Instancia de Ejecución Fiscal Tributaria de la Capital Federal N° 1, relacionado con la ejecución fiscal iniciada por error en la declaración jurada del régimen “Sicore”. La referida declaración jurada fue rectificada espontáneamente por haber cometido el presentante un error al consignar los códigos de impuestos, no obstante haber ingresado en su presentación original la retención practicada.

A pesar de ello el Organismo Fiscal intimó el pago e inició juicio de ejecución fiscal, por un monto idéntico al ya ingresado en lugar de reimputar el mismo tal como constaba en la declaración rectificativa.

Ante ello, el magistrado interviniente elaboró un extenso fallo con basamento en abundantes antecedentes judiciales, principalmente de la C.S.J.N y citas de doctrina que se patentiza en la siguiente expresión: “El Estado no puede pretender válidamente ejecutar un título cuando la deuda resulte manifiestamente inexistente. En esta causa, de los elementos probatorios surge claramente la existencia del aludido error formal en que ha incurrido la demandada, el cual ha sido debidamente subsanado y el mismo en nada incide sobre lo material, toda vez que el impuesto a las ganancias retenido ha sido pagado correctamente.”

En definitiva ese decisorio, de meridiana claridad, y la presentación efectuada por nuestro Colegio a la AFIP, debe evitar en el futuro la iniciación de ejecuciones únicamente basadas en un excesivo rigorismo formal, cuando en realidad el o los tributos retenidos han sido ingresados a las arcas del Estado dentro de los términos acordados para ello.

## LEY 26.476 (DE BLANQUEO de CAPITALES)

Atendiendo lo dispuesto por la ley de blanqueo en su art. 27 inc. “d”: *“Tenencia de moneda extranjera y/o divisas en el exterior, y moneda local y/o moneda extranjera en el país, por personas físicas, que se destine a la compra en el país de viviendas nuevas, construidas o que obtengan certificado final de obra a partir de la vigencia de la presente ley: uno por ciento (1%). Las aludidas inversiones deberán permanecer en cabeza de su titular por un plazo de dos (2) años, en las condiciones que establezca la reglamentación”*, se consulta: Cómo juega esta limitación frente a la posibilidad de ceder los derechos sobre los fondos aportados a un fideicomiso organizado para la construcción de un edificio, si éste fue construido y está para escriturarse antes de vencido el plazo de 2 años, y los fondos aportados están comprendidos en la referida ley.

### Respuesta de la AFIP:

El planteo no es un supuesto que encuadra en el art. 27, inciso d), de la ley 26.476, toda vez que este precepto contempla la aplicación del importe exteriorizado, a la compra en el país de viviendas nuevas, construidas o que obtengan certificado final de obra a partir de la vigencia de la ley, no siendo el caso traído a análisis ninguno de los expuestos.

Sin embargo, el caso que se somete a consideración se asemejaría a una inversión inmobiliaria en el país a que alude el art. 27, inciso e), de la mencionada ley.

En efecto, el art. 66°, inciso d), de la RG N° 2650 reglamenta dicho artículo puntualizando –en lo que al caso importa– que se considera que se cumple con lo previsto en dicha norma cuando los fondos exteriorizados se apliquen a *“Las inversiones inmobiliarias –excluidas las comprendidas en el inciso d) del art. 27 de la ley 26.476– afectadas a la construcción o adquisición de inmuebles –nuevos o usados– cualquiera sea su destino, incluidos los nuevos emprendimientos de urbanización(...) Dichas inversiones podrán realizarse en forma directa o mediante(...) el aporte a fideicomisos de construcción”*.

En tal sentido, la condición de la aplicación de los fondos al destino se considerará cumplida cuando, dentro del plazo

previsto, se haya efectivamente invertido, como mínimo, el 30% del monto exteriorizado –cfr. art. 67° de la RG 2650.

Luego, en el caso de inversiones destinadas a la construcción de nuevos inmuebles, el plazo de permanencia de la inversión se considerará cumplido incluso cuando las respectivas obras se hayan concluido con anterioridad a la finalización del mismo; en estos casos los inversores podrán disponer de los respectivos bienes –cfr. art. 68°–.

En este orden de ideas, se observa que en el marco del planteo realizado el sujeto de que se trata realizó una inversión inmobiliaria mediante un aporte a un fideicomiso de construcción, el cual fue construido y antes de escriturarse se cedió el derecho sobre el inmueble a un tercero, todo ello dentro del plazo de 2 años que se estipula de permanencia de la inversión.

En dicho contexto se estima que la situación planteada encuadraría dentro de la normativa que regula la materia, toda vez que la aplicación del destino, el principio de ejecución y la permanencia de la inversión estarían cumplimentados, permitiendo la norma que el inversor disponga del inmueble a un tercero dentro del plazo de los 2 años.

## Fideicomisos de Construcción Negocios Subyacentes (Septiembre 2010)

### Fideicomiso

#### Introducción

El contrato de fideicomiso consiste en una operación de transferencia de uno o más bienes a un sujeto al cual se le adiciona un encargo o una gestión vinculada a los mismos, reconociendo un patrimonio ad hoc afectado a la finalidad perseguida por el contrato en cuestión.

#### Negocio subyacente del contrato

El contrato de fideicomiso conlleva siempre un negocio subyacente, que guarda relación con los motivos por los cuales se transfiere la propiedad fiduciaria y con las características del propio contrato.

#### Negocio subyacente al contrato

No obstante, el contrato de fideicomiso puede con una misma realidad jurídica presentar distintas realidades económicas, sobre las cuales el fisco desde un punto de vista tributario debe indagar para llegar a determinar el verdadero fin perseguido.

#### Negocios subyacentes

A continuación se analizarán una serie de pautas consideradas en diversos dictámenes relacionados a fideicomisos de construcción donde se llegó a determinar el negocio subyacente al contrato de fideicomiso:

- **Caso 1** Análisis del Contrato de Fideicomiso y de las relaciones jurídicas entre las partes. Dictámenes N° 16/06 (DAT) y N° 18/06 (DAT)

#### Consultas:

Dictamen 16/06: Tratamiento que corresponde dispensar en el IVA a la adjudicación de unidades funcionales por parte del fideicomiso a los fiduciantes beneficiarios, a la posterior transferencia de dichas unidades por parte de éstos a terceros, y la cesión del derecho a la adjudicación.

Dictamen 18/06: Tratamiento tributario en IVA, GAN. Y GMP a la adjudicación de unidades funcionales a fiduciantes - beneficiarios (Pers. Fís. y SA).

## Se analizaron pautas tales como:

- Inconsistencias en los contratos (vg. Fiduciante SA, fiduciaria podrá reemplazar a fiduciante moroso, se otorgan varias unidades por fiduciante, cobro de intereses).
- Negocios o relaciones jurídicas entre las partes.
- El fideicomiso se diferencia del consorcio. El fideicomiso es una entidad económica que construye sobre inmueble propio –empresa constructora-, transmitiendo a título oneroso derechos reales de dominio a terceros.

### Conclusiones:

IVA: El hecho imponible previsto en el inc. b) del art. 3 se perfecciona en cabeza del fideicomiso. La cesión de derechos no se encuentra alcanzada.

GAN.: En el caso de Fiduciantes-beneficiarios el fiduciario deberá atribuir los resultados conforme las pautas verificadas en los arts. 50 de la ley y 70.4 del reglamento.

GMP: Dado que los inmuebles revisten el carácter de bienes de cambio, no corresponde la exención del art. 12 de la ley .

- **Caso 2.** Finalidad de lucro. Dictamen N° 41/06 (DAT)

**Consulta:** Pregunta de carácter general sobre el tratamiento en el IVA dado a los desarrollos de barrios cerrados y clubes de campo.

**Pauta:** Independientemente de las formas jurídicas que adopte la organización del emprendimiento inmobiliario, el mismo tuvo por finalidad la obtención de un lucro con la ejecución de obras sobre inmueble propio o con la posterior venta total o parcial de inmuebles.

**Conclusión:** Se verifica el presupuesto a que se refiere el art. 3 inc. b) de la ley de IVA en cabeza de una empresa constructora en los términos del art. 4 inciso d) de la misma.

- **Caso 3.** Transferencia de unidades funcionales. Régimen de retención. Dictámenes N° 9/07 y N° 27/07 (DAT)

### Escribano consulta:

Dictamen 9/07: Adjudicación de unidad funcional a favor de fiduciante que transmitió propiedad fiduciaria del lote sobre el cual se llevó a cabo la construcción.

Dictamen 27/07: Adjudicación de unidades funcionales a los fiduciantes beneficiarios de un fideicomiso inmobiliario.

### **Pautas analizadas:**

Onerosidad, propósito de lucro, comercialización de unidades y producido de la venta. Quienes se constituyen en verdaderos beneficiarios son los fiduciantes que aportan el dinero y el terreno atento que tales sujetos no solo reciben unidades funcionales sino también el producido de la venta de unidades.

### **Conclusión:**

A partir de la RG N° 2139 la operatoria quedo alanzada por el régimen de retención del impuesto a las ganancias.

No obstante si el escribano no presencia la entrega de parte dineraria, solo debe cumplir con el régimen de información previsto el el art. 15 de la mencionada RG.

- **Caso 4.** Carácter jurídico adoptado. Empresa constructora. Dictamen N° 31/08 (DAT)

**Consulta:** Tratamiento tributario de un emprendimiento inmobiliario en el que una mutual reviste el carácter de fiduciante y única beneficiaria, siendo además fideicomisaria. A los efectos de demostrar que se está en presencia de una empresa constructora, no interesa el carácter jurídico que se adopte, sino el fin perseguido. Para así concluir se analizó el contrato y la operatoria.

**Conclusión:** 1. El fideicomiso posee el carácter de sujeto de IVA al realizar obra sobre inmueble propio en el predio fideicomitado; 2. Se encuentra alcanzado por el IGMP; 3. En el caso de que el fiduciante posea la calidad de beneficiario el fideicomiso no resulta sujeto pasivo del IG.

- **Caso 5.** Onerosidad. Dictamen N° 78/08 (DAT)

**Consulta:** Tratamiento del fondo fiduciario en el IGMP y retención del IG (RG N°2139). Considera que se trata de un fideicomiso de construcción puro.

- Final de obra. Transmisión del derecho real de dominio de las unidades a los fiduciantes-beneficiarios o cesionarios.
- Ambos sujetos revisten el carácter de terceros con respecto al fideicomiso.
- Transferencia a título oneroso, dado que los fiduciantes abonon cuotas en función a su participación.
- No es aplicable al fideicomiso de construcción la figura de consorcio organizado en forma de condominio.

### **Conclusión:**

- El fideicomiso se encuentra alcanzado por el IGMP.
- Las operaciones realizadas entre el fondo fiduciario y los fiduciantes se encuen-

tran alcanzadas por la retención del impuesto a las ganancias establecidas en la RG N° 2139.

- **Caso 6.** Objetivos de una Entidad sin Fines de Lucro.

Dictamen N° 62/09(DAT)

**Consulta:** Una entidad deportiva sin fines de lucro consulta si la venta de terrenos de su propiedad a un fideicomiso de construcción podría afectar la exención que la misma posee en el Impuesto a las Ganancias.

**Conclusión:** La venta de terrenos de una sociedad sin fines de lucro a un fideicomiso con objeto de construcción, no haría perder el mantenimiento de la exención a la entidad, en tanto la operación no conlleve la existencia de un negocio subyacente perjudicial a la misma.