

TEMAS TRIBUTARIOS

INSTITUTO DE DERECHO TRIBUTARIO

2015



Consejo Directivo

Ejercicio 2013-2015

Presidente	María Cecilia Herrero de Pratesi
Vicepresidente	Bernardo Mihura de Estrada
Secretario	Santiago Joaquín Enrique Pano
Secretaria	Patricia Adriana Lanzón
Prosecretario	Ricardo Jorge Blanco Lara
Prosecretaria	María Magdalena Tato
Tesorero	Esteban Enrique Ángel Urresti
Protesorero	Jorge Andrés De Bártolo
Vocales titulares	Susana Marta Bonanno
	Liliana Mabel Serebrisky
	Julio César Capparelli
	Mariana Claudia Massone
	Fernando de Abreu
	Carlos Ignacio Benguria
	Rosana Fabiana Gimeno
	Alicia Verónica Castillo
	Paula María Rodríguez Foster
Vocales suplentes	Antonio Joaquín Cinque
	Enrique Hugo José Garbarino
	Víctor Cabuli
	Martín Rodríguez Gieso
	María Luciana Mosconi
	Virginia Gatti
	Diego Alberto Paz Vela

Instituto de Derecho Tributario

Ricardo Antonio Armando
Horacio Francisco Ballestrín
Maritel Mariela Brandi Taiana
María Florencia Capilla de Viale
Antonio Joaquín Cinque
María Rosa Cohen
Adrián Carlos Comas
Roxana Claudia Cutri Hollar
Luis Adolfo García Bergström
Karina Andrea Gissara
Pablo Julián González Mantelli
Alfonso Gutiérrez Zaldívar
Sandra Natacha Lendner
Rita Josefina Menéndez
Bernardo Mihura de Estrada
Javier Isaac Molina
Andrea Sandra Rodríguez
Paula María Rodríguez Foster
Alberto Alejandro Rodríguez Piola
María Nélica Saguá
Susana Violeta Sierz
Nelly Alicia Taiana de Brandi
Noemí del Valle Zambrano

Estimados colegas:

El Instituto de Derecho Tributario del Colegio de Escribanos envía al notariado un nuevo trabajo, resultado del estudio, análisis y profundización de la cuestión tributaria notarial. En esta oportunidad, presentamos información actualizada y complementaria del Vademécum 2013, con la compilación de casos sobre cuestiones que surgen de las consultas que los escribanos plantean al Instituto como realidad viva de la función notarial y su indudable vinculación con la cuestión fiscal.

Cada vez está más presente la necesidad de que los escribanos brindemos asesoramiento tributario a las partes a partir de la interpretación de un texto normativo complejo, a veces oscuro, para aplicarlo de manera ajustada a una realidad escrituraria concreta. Para compartir la experiencia del Instituto y que este pensar juntos enriquezca al lector interesado, hacemos llegar la resolución de casos prácticos, que sirven para cuestiones análogas a las expuestas. También queremos invitarlos a compartir este ejercicio intelectual para la aplicación de cuestiones teóricas a planteos notariales eventuales.

Cada uno de los trabajos que presentamos en este volumen contó con la lectura atenta y el desarrollo crítico de los miembros del Instituto. Privilegiamos en este envío los casos que se resolvieron por unanimidad de criterio. Con el deseo de que sea de utilidad y con la intención de seguir trabajando este arduo terreno, les recordamos que, a través de la dirección de correo electrónico institucional (instituto_derecho_tributario@colegio-escribanos.org.ar) y tam-

bién de modo presencial, quedamos a disposición de los escribanos para resolver dudas y consultas vinculadas con la problemática tributaria.

Compartir el trabajo de las comisiones e institutos nos hermana como cuerpo, nos completa intelectualmente y nos engrandece en la tarea de seguir fortaleciendo la profesión notarial argentina, de la que orgullosamente somos parte.

Pablo Julián González Mantelli

Presidente del Instituto de Derecho Tributario

Índice

Panorama y actualización 2015 del impuesto de sellos de la Ciudad de Buenos Aires.....	11
Cuestiones prácticas en la aplicación del derecho tributario para 2015	37
 Casos - Análisis normativo y jurisprudencial	 43
Adjudicación de bienes en la disolución de sociedad conyugal ..	45
Cesión de derechos litigiosos y territorialidad	57
Compra en comisión	67
Doble gravamen: impuesto sobre impuesto	71
El tratamiento atípico cuando el vendedor es miembro de un organismo internacional	75
Fusión-escisión en el impuesto de sellos CABA.....	77
 Consideraciones finales.....	 93
El escribano como agente de información	95

Panorama y actualización 2015 del impuesto de sellos de la Ciudad de Buenos Aires¹

MARITEL BRANDI Y NOEMÍ DEL VALLE ZAMBRANO

Características principales

El impuesto de sellos es un impuesto local sobre el que ejerce su poder tributario el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires. Por ello, su ámbito de aplicación es, en general, la Ciudad. Este regía, desde el año 2004, sólo para las transferencias de dominio, pero desde 2009, se extendió a los contratos a título oneroso en general.

Se trata de un impuesto esencialmente *instrumental*, ya que nace por la sola existencia de un instrumento, por su creación y existencia material, con abstracción de su validez y eficacia jurídica o posterior cumplimiento, y se aplica a instrumentos públicos, privados y por correspondencia (art. 425).

El artículo 434 del Código Fiscal (CF) establece que se entiende por *instrumento* “toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos y contratos alcanzados por el impuesto de manera que revista los caracteres exteriores de un título jurídico con el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes”. Los actos instrumentados son onerosos.

1 Los artículos del Código Fiscal que se citan en esta sección corresponden al texto ordenado 2014 con las modificaciones para el año 2015, introducidas por las leyes 5196, 5237 y 5238.

Es territorial: comprende actos e instrumentos que se otorgan en jurisdicción de la Ciudad de Buenos Aires, que tienen efecto allí o que versan sobre inmuebles ubicados en ella. Es decir, los objetos de dichos contratos deben encontrarse radicados en la Ciudad de Buenos Aires, con las salvedades previstas en el artículo 429.

Con la reforma introducida al CF en 2009, el impuesto de sellos, que históricamente fue instrumental, sufrió dos modificaciones esenciales:

- Se extendió a las operaciones monetarias (art. 468 y siguientes), es decir, a todas las operaciones que el CF define como “operaciones registradas contablemente que representen entregas o recepciones de dinero que devenguen intereses, efectuadas por entidades regidas por la Ley Nacional de Entidades Financieras Nº 21.526 y sus modificaciones”.
- Se unificó cuando “en un mismo acto se convengan entre las mismas partes varios contratos o se constituyan diversas obligaciones que versen sobre un mismo objeto y guarden relación de interdependencia entre sí”. En estos casos, se pagará únicamente el impuesto de sellos que genere mayor rendimiento fiscal, siempre que “tales contratos u operaciones consten en instrumentos separados” y contengan “enunciados o constancias por las cuales pueda determinarse fehacientemente la unidad o interdependencia expresada” (art. 439).

Los elementos que determinan si un acto, contrato u operación están gravados por este impuesto son:

- Lugar de celebración (art. 415 con relación a los actos, contratos y operaciones instrumentados en la Ciudad de Buenos Aires que no tributan impuesto de sellos).
- Lugar de ubicación de los bienes (art. 429 a).
- Lugar en donde se producen los efectos (art. 429 b).
- Domicilio del vendedor, sólo para las operaciones de compraventa de mercaderías cuando no se deje constancia de ubicación.

Sujetos del impuesto

Activo

El Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires. El organismo encargado de su recaudación es la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos (AGIP).

Pasivos

- Son contribuyentes todos aquellos que formalicen actos y contratos en el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires, y realicen las operaciones sometidas al impuesto de sellos.
- Si intervienen dos o más personas, todas son solidariamente responsables por el total del impuesto. La única excepción legal son los contratos de prenda e hipotecas, en los que el impuesto está totalmente a cargo del deudor (art. 476).
- Son también solidariamente responsables del gravamen quienes “endosen, tramiten o conserven en su poder actos o

instrumentos sujetos al impuesto, en tanto dichos instrumentos habiliten al endosatario o tenedor al ejercicio de algún derecho” (art. 475).

- El CF distingue entre:
 - Responsables por deuda propia (art. 10)
 - Responsables por deuda ajena (art. 11)
 - i. Agentes de retención (inc. 6)
 - ii. Agentes de percepción (inc. 6)

Los responsables por deuda ajena tienen que cumplir con los mismos deberes que los contribuyentes directos. El artículo 14 extiende la responsabilidad sobre todos sus bienes.

- Los *agentes de recaudación* para este tributo están fijados por el artículo 479, que determina que son agentes de recaudación del impuesto de sellos los escribanos, las entidades financieras, las compañías de seguro y el Registro Nacional de la Propiedad Automotor y de Créditos Prendarios.
- Si alguno de los intervinientes estuviere exento, la obligación fiscal se considerará en ese caso divisible y la exención se limitará a la cuota que le corresponda a la persona exenta (art. 474).

Hecho imponible

Todo acto jurídico celebrado en instrumento privado o público, de carácter oneroso, formalizado en la Ciudad de Buenos Aires o con efectos en esta ciudad o referido a inmuebles ubicados en ésta (art. 425).

Características a tener en cuenta a la hora de determinar si estamos ante un acto gravado, es decir, ante un hecho imponible del impuesto de sellos:

- Se entiende por instrumento gravado toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos y contratos alcanzados por este impuesto “de manera que revista los caracteres exteriores de un título jurídico con el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes” (art. 434).
- Los actos sujetos a una condición se entenderán puros y simples a los efectos del impuesto de sellos (art. 435).
- Los actos, contratos y operaciones realizadas por correspondencia están sujetos al pago del impuesto de sellos, siempre que se cumpla al menos una de las siguientes condiciones (art. 438):
 - Que en la aceptación de la oferta se reproduzca la propuesta, sus enunciaciones o sus elementos esenciales que permitan determinar el objeto del contrato.
 - Que el destinatario de la oferta firme los respectivos presupuestos, pedidos o propuestas.

Base imponible o monto imponible

Reglas generales

La base imponible está dada por el precio, la valuación fiscal o el valor inmobiliario de referencia (VIR) asignados a la operación, el

que fuere mayor. El VIR asignado por el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires para el pago del impuesto se aplica siempre, de corresponder, a los actos, contratos y operaciones gravables.

Si el valor imponible se expresa en moneda extranjera, el impuesto deberá liquidarse sobre el equivalente en moneda argentina al tipo de cambio vendedor fijado por el Banco de la Nación Argentina, vigente al día hábil anterior a la fecha del acto, contrato o instrumento, si éste fuere superior al convenido por las partes o incierto (art. 464).

Supuestos especiales

En los contratos de *leasing* se debe considerar que:

- Al momento del contrato, la base imponible está constituida por el valor del canon, en función al tiempo total del contrato.
- Al momento de la transferencia final, se toma en cuenta el valor de la adjudicación del bien (canon de la locación más valor residual), su valuación fiscal o VIR, el que fuera mayor.
- El impuesto pagado al momento del contrato de *leasing* se toma a cuenta del que se paga al final de la operación (art. 446).

En las *permutas*, la base imponible está constituida por la mitad de la suma de los valores de los inmuebles que se permutan. Si los inmuebles no tienen valores asignados, se debe tomar la mitad de la suma de las valuaciones fiscales o de los VIR de cada inmueble (art. 450).

En las *cesiones de créditos y derechos*, se debe tomar como base imponible el precio convenido para la cesión o el monto total efectivamente cedido, si fuera mayor. Se podrán deducir las cantidades amortizadas o canceladas de los créditos cedidos (art. 454).

En los *mutuos con garantía hipotecaria*, la alícuota se calcula sobre el precio o monto debido.

En las transferencias de dominio de inmuebles por *aporte para la constitución de sociedades, aumento de capital, fusión o reorganización*, la base imponible está constituida por el precio del aporte, la valuación fiscal o el VIR, el que fuera mayor (art. 458).

En los *fideicomisos*, la base imponible está constituida por el honorario que perciba el fiduciario durante la vigencia del contrato. No está alcanzada por el impuesto de sellos la transferencia de dominio de un inmueble del fiduciante al fiduciario con motivo de un contrato de fideicomiso, pero sí quedan sometidas a él las operaciones de disposición de bienes que realice el fiduciario (ya sean éstas a terceros o bien a los fiduciantes/beneficiarios) en la medida en que concurren los extremos generales de gravabilidad (instrumento, onerosidad, ubicación de los bienes, etc.). En estos casos, la base imponible está constituida por el valor de los aportes, el valor fiscal o el VIR, lo que fuera mayor (art. 463).

En las transmisiones de dominio por *subasta pública*, la base imponible está constituida por el precio de la subasta (art. 442).

En los *boletos de compraventa* sin posesión, la alícuota se calcula sobre el precio.

En los contratos de *locación*, la alícuota se calcula sobre el valor locativo de referencia o el precio convenido por las partes, el que resulte mayor (art. 445).

En las transferencias de dominio de *automóviles usados*, la alícuota se calcula sobre el precio.

En las constituciones de *renta vitalicia*, el valor para aplicar el impuesto será igual al importe del quintuplo de una anualidad de renta o el 5% de la valuación fiscal o tasación judicial, el que fuere mayor (art. 466).

Cuando el contrato fue pactado en moneda extranjera, el CF dispone que, si el valor imponible se expresa en moneda extranjera, el impuesto de sellos debe liquidarse sobre el equivalente en moneda argentina según el tipo de cambio vendedor vigente al primer día hábil anterior a la fecha del acto registrado del Banco de la Nación Argentina (art. 447).

No integran la base imponible (artículo 467)

- Los importes correspondientes a los impuestos internos, IVA y demás gravámenes que conformen el precio de una operación.
- Los importes referidos a intereses de financiaciones.

Estas deducciones sólo podrán ser efectuadas cuando se identifiquen y dictaminen en forma precisa los conceptos enunciados en los instrumentos alcanzados por el tributo.

Alícuotas

La Ley 5238 vigente establece diferentes alícuotas según el tipo de contrato de que se trate:

- Alícuota general año 2015: 1%, calculado sobre precio, importe, valuación fiscal o VIR, el que fuera mayor (art. 442).

Supuestos particulares con relación a las alícuotas

Contrato de locación, sublocación, cesión y cesión de uso (comercial), locación y sublocación de vivienda amobladas con fines turísticos (art. 438)	0,5%
Locación de servicios y de obras (sobre inmuebles) (art. 438)	0,5%
Boleto de transferencia de buques y aeronaves (salvo las destinadas a uso comercial)	3,6%
Transmisión de nuda propiedad (art. 425)	3,6%
Contratos de valor indeterminado e indeterminable (art. 448)	\$ 2500
Instrumentos de cualquier naturaleza de transferencia de dominio de automóviles usados	3%
Cesión de créditos y derechos onerosa, sobre el precio o monto cedido, descontadas las amortizaciones (art. 437)	1%
Reconocimiento de deuda	1%
Cesión de facturas, cuotas de SRL, venta de acciones	1%
Subasta judicial (art. 425)	
- A la firma del boleto compraventa	1%
- Resto: se abona en acta de posesión	2,6%
Mutuo con garantía hipotecaria: se paga sobre mutuo	1%

Contrato de leasing (art. 429) - A la firma del contrato - A la transferencia final El impuesto correspondiente al canon abonado durante la vigencia del contrato será tomado como pago a cuenta.	
	0,5%
	3,6%
Fideicomiso (art. 446), transmisión de dominio fiduciario: - Primera transferencia entre fiduciante y fiduciario - Las transferencias siguientes a fiducantes-beneficiarios y/o terceros	No gravada
	3,6%
Constitución renta vitalicia (art. 449): - Inmuebles - Demás bienes	3,6%
	1%
Transferencia de fondo de comercio (art. 442)	1%
Permuta (art. 432)	ver sección "Casos"

Compraventa de inmuebles y documentos

por los cuales se otorgue la posesión (art. 442) 3,6%

Exención de pago por vivienda única, familiar

y de ocupación permanente \$750.000.-

Situación de los boletos de compraventa

En caso de que no exista exención por adquisición de vivienda única, familiar y de ocupación permanente, única propiedad en cabeza del adquirente:

Boleto de compraventa de inmuebles sin posesión	1%
Boleto de compraventa con posesión	3,6%
Cesión de boleto sin posesión	1%
Cesión de boleto con posesión	3,6%

En caso de exención por adquisición de vivienda única, familiar y de ocupación permanente, única propiedad en cabeza del adquirente (art. 477, inc. 1):

Boleto sin posesión	No paga hasta \$750.000 y sólo debe hacerlo por la diferencia a la alícuota del 1%
Boleto con posesión	No paga hasta \$750.000 y sólo debe hacerlo por la diferencia a la alícuota del 3,6%
Cesión de boleto sin posesión	Paga el 1% sobre el precio total de la cesión
Cesión de boleto con posesión	No paga hasta \$750.000 y sólo debe hacerlo por la diferencia a la alícuota del 3,6%

Pago a cuenta (artículo 435)

En los casos de transferencia de inmuebles y buques, se computará como pago a cuenta el impuesto de esta ley, pagado sobre los boletos de compraventa siempre que:

En la escritura traslativa de dominio el escribano autorizante deje constancia de la forma de pago efectuado en el boleto.

El acto escriturario se efectúe dentro de los 120 días corridos de la celebración del respectivo boleto de compraventa. No será de aplicación este último requisito cuando el adquirente que haya suscripto el boleto de compraventa suscriba la escritura traslativa de dominio en el mismo carácter.

Ingreso del impuesto

Escribanos: en forma mensual, hasta el día 10 del mes siguiente, por medio de declaración jurada del sistema integrado de escrituras (SIE).

Particulares: a los 15 días corridos de configurado el hecho imponible.

El escribano debe tener en cuenta que, si bien no es agente de recaudación en instrumentos privados, puede certificar firmas en instrumentos que deberían tener repuesto su sellado luego de los 15 días corridos de la celebración del acto. En el caso de que no estén sellados, debe actuar como agente de información.

En todo caso, es conveniente que el escribano que relacione en su escritura un instrumento privado que debe ser repuesto pero que, por no haber vencido aún el plazo para su pago, no deba exigir previa reposición para la autorización de la escritura en cuestión, tenga en cuenta al verificar el plazo para la obligación de pago del impuesto que éste venza entre la fecha de autorización de la escritura

y la de ingreso del importe correspondiente. Si se da este supuesto, debe requerirse a los intervinientes la previa reposición del documento privado para la autorización de la escritura.

Recomendación: cuando se certifiquen firmas sobre instrumentos de contenido oneroso y, por estar dentro de los 15 días de la fecha de la firma no corresponda solicitar su pago, dejar constancia de que se advierte a las partes sobre la existencia de la obligación.

Casos en los que no corresponde efectuar la retención

Exenciones generales

El artículo 44 establece diferentes exenciones generales de tipo subjetivo. Éstas se aplican, en general, para todos los impuestos regulados en el CF. En la mayoría de los casos se debe exigir la constancia de exenciones para este impuesto, ya que la norma establece que “la exención mantendrá su vigencia siempre que los beneficiarios cumplan con sus objetivos y que no se introduzcan modificaciones normativas”. Esto lleva a la lógica conclusión de que hay que solicitarle al sujeto que se pretende exento una constancia emanada de la AGIP que determine la exención. Ésta se aplica proporcionalmente sobre la parte del sujeto exento en el acto o contrato gravado. El artículo 49 establece la forma de solicitar el certificado de exención. (Existe un listado de entidades exentas en www.agip.gov.ar).

Exenciones especiales

Las exenciones especiales se detallan en el artículo 477. A modo de ejemplo:

- Las adquisiciones de inmuebles que revistan el carácter de únicos y se destinen a vivienda familiar y de ocupación permanente, siempre que el precio, la valuación fiscal o el VIR no superen los \$ 750.000 (pesos); caso contrario, se retendrá impuesto de sellos por el excedente.
- Las transferencias de dominio y los contratos de compraventa que tengan por objeto la compraventa de terrenos baldíos situados en la Ciudad de Buenos Aires, cuyo destino sea la construcción de viviendas, siempre que la valuación fiscal no supere el importe que fije la Ley Tributaria.
- Los instrumentos de cualquier naturaleza y origen por los que se transfiera el dominio de inmuebles declarados monumentos históricos.
- Los actos y contratos que instrumenten operaciones de crédito y constitución de gravámenes para la compra, construcción, ampliación o refacción de la vivienda única, familiar y de ocupación permanente, otorgados por instituciones financieras oficiales o privadas regidas por la Ley nacional 21.526 y siempre que el crédito no supere la suma que establezca la Ley Tarifaria.
- La adquisición de lotes baldíos destinados a la construcción de la vivienda única, familiar y de ocupación permanente, otorgados por instituciones financieras oficiales o privadas regidas por la Ley nacional 21.526 y cuyo monto en forma individual o conjuntamente no supere la suma que establezca la Ley Tarifaria.
- Las adquisiciones de dominio como consecuencia de juicios

de prescripción, cuando reúnan los siguientes requisitos:

- Que sean inmuebles edificados cuyo avalúo fiscal total no supere la suma que fije la Ley Tarifaria para inmuebles de uso familiar.
- Que sean inmuebles destinados exclusivamente a vivienda familiar permanente.
- Que el beneficiario no sea titular de otro bien inmueble.
- Que el monto que se determine en la reglamentación al momento de solicitar el beneficio no supere los ingresos mensuales del peticionante.
- Las cooperativas de vivienda en cumplimiento de su objeto social.
- Las personas físicas declaradas exentas en los artículos 179, inciso 19, y 309.
- Los contratos de locación de inmuebles destinados a vivienda siempre que no sea con fines turísticos.
- Las divisiones de condominio. (Surge del art. 477. Consideramos que no es una exención sino una exclusión de objeto).
- Los contratos de mutuos con garantía hipotecaria cuando el inmueble objeto de la hipoteca se encuentre en extraña jurisdicción.
- Las fianzas, otras obligaciones accesorias, la constitución de hipotecas y prendas y todos los instrumentos financieros que avalen, garanticen y/o cubran obligaciones cuando se pruebe que han sido contraídas para garantizar obligaciones que hayan pagado el impuesto de sellos correspondiente en la respectiva jurisdicción de otorgamiento o que se encontra-

ban exentas. Si no se demostrare el pago del impuesto sobre el instrumento principal o, en su caso, la exención, el documento en el cual se formalicen estas garantías está sometido al impuesto correspondiente o al que grave la obligación principal. Esta exención también comprende los pagarés emitidos para garantizar los actos, contratos y/o instrumentos que hubiera tributado el impuesto correspondiente o se encontraren exentos.

- Los contratos de trabajo para el personal en relación de dependencia, en cualquiera de las modalidades a que se refiere la Ley de Contrato de Trabajo, y las contrataciones de personal encuadradas en las pasantías educativas.
- Los instrumentos y actos relativos a las transferencias de dominio de vehículos, excepto los usados, comprendidos en los incisos c), d) y e) del artículo 25 de la Ley Tarifaria.
- Los actos realizados entre las cooperativas constituidas de conformidad con la Ley nacional 20.337 y sus asociados en el cumplimiento del objeto social y la consecución de los fines institucionales, excepto las actividades reguladas por la Ley de Seguros.
- Los actos que realicen las mutuales previstas en la Ley nacional 20.231 y sus asociados en el cumplimiento del objeto social y la consecución de los fines institucionales, excepto las actividades reguladas por la Ley de Seguros y las entidades financieras regidas por la Ley 21.526.
- Los actos, contratos y operaciones que realicen las obras sociales comprendidas en la Ley nacional 23.660, el Instituto de

Servicios Sociales para el Personal de Seguros, Reaseguros, Capitalización de Ahorro y Préstamos para la Vivienda creado por la Ley 19.518, las entidades de medicina prepaga y toda entidad sin fines de lucro, por operaciones vinculadas con la prestación de servicios relacionados con la salud humana, todos en el cumplimiento de su objeto social y la consecución de los fines institucionales.

- Los actos de transferencia o locación de buques, naves, embarcaciones en general y/o aeronaves que tengan un destino exclusivamente comercial.

Quedan excluidas de esta exención las transferencias de dominio y locaciones de naves, buques, embarcaciones en general y/o aeronaves que sean destinadas total o parcialmente a uso particular.

Obligaciones complementarias

Deber de controlar e informar

Los escribanos deben controlar que, en los actos y escrituras que lleguen a su conocimiento para su intervención celebrados con anterioridad, se haya insertado en el cuerpo de la escritura la retención o el motivo de exención del impuesto de sellos.

Cuando se otorga posesión de inmuebles o se transfiere el dominio de inmuebles ubicados dentro del distrito tecnológico de la Ciudad de Buenos Aires (Ley 2972), el escribano actúa como agente de información.

Responsabilidad de los agentes de recaudación

Para la AGIP, no hay multas graduables y, en principio, no da lugar a invocar el error excusable. Por ello, es importante la defensa que el escribano realice en el momento en que es notificado de algún error en que pueda haber incurrido en su presentación de impuesto de sellos mensual.

Criterios de la AGIP sobre la aplicación del VIR

Mutuo con garantía hipotecaria: El inmueble debe estar ubicado en la jurisdicción de la Ciudad de Buenos Aires. Paga el 1% sobre el monto prestado. No se aplica el VIR.

Protocolización de subasta judicial: En el boleto judicial debe pagarse el 1% del precio y en el acta de posesión se paga el saldo. No se aplica el VIR.

Boletos de compraventa sin posesión: Se paga el 1% sobre el precio total. No se aplica el VIR.

Boletos de compraventa con posesión: Se paga el 3,6% sobre el precio total o el VIR, el que fuera mayor.

Cesión de boleto de compraventa en el que el cedente no entrega posesión: Se paga el 1% sobre el precio total. No se aplica el VIR.

Cesión de boleto de compraventa en el que el cedente tiene y da la posesión: Se paga el 3,6% sobre el precio total o el VIR el que fuera mayor.

Disolución de sociedad conyugal y adjudicación de inmueble sin contraprestación: Como son actos declarativos, no pagan sellos ni se aplica el VIR. Si existiera contraprestación, corresponde pagar el 3,6% sobre el valor de la contraprestación y no se aplica el VIR.

Permuta de inmuebles:

(Ver apartado específico)

El Instituto recomienda la lectura de los siguientes documentos:

- El Informe N° 06-1697 DGANFA 2010, sobre boleto de compraventa, impuesto de sellos y obligaciones que se generaron en diferentes fechas.
- El Registro N° 532855 DGANFA 2010, sobre cesión sin posesión de boleto de compraventa en subasta judicial y adjudicación de inmuebles a beneficiarios de fideicomiso de construcción al costo.

Prórroga del plazo de hipoteca

Diferentes posiciones

No paga impuesto de sellos. Quienes sostienen esta postura argumentan que:

- La prórroga de hipoteca no se encuentra incluida en la enumeración de actos y contratos gravados.
- El artículo 477, inciso 17, establece que no está exenta la modificación de los plazos contratados, lo que lleva a entender que la prórroga del plazo no estaría exenta, pero el hecho de que el acto o contrato no esté exento no supone necesaria-

mente que esté gravado.

- No se trata de un nuevo contrato, sino de una modificación de un contrato originario.

- La base imponible no se modifica, ya que, en los créditos con garantía hipotecaria, el importe gravado es el del crédito no el de los intereses. Si bien es cierto que la prórroga de plazo supone el devengamiento de nuevos intereses, si el capital principal no se modifica, no existiría nueva base imponible.

Paga impuesto de sellos. Los que sostienen esta postura señalan que:

- Si bien los gravámenes impositivos deben indicar expresamente los hechos imposables, del juego armónico de los artículos 425 y 477, inciso 17, podría deducirse que la prórroga del plazo de la hipoteca se encuentra gravada.

- La prórroga supone nuevos intereses y determina la existencia de una novación de contrato onerosa.

- El artículo 477 expresamente señala que no está exenta.

- Los actos y contratos pueden estar exentos por dos motivos: porque así lo prevé expresamente la norma o porque se encuentran fuera de su ámbito de aplicación (por ejemplo, los actos y contratos a título gratuito). Puede entenderse que la prórroga de la hipoteca no se encuentra fuera del ámbito de la norma, sino que le es de aplicación el principio general del gravamen que regula el artículo 425.

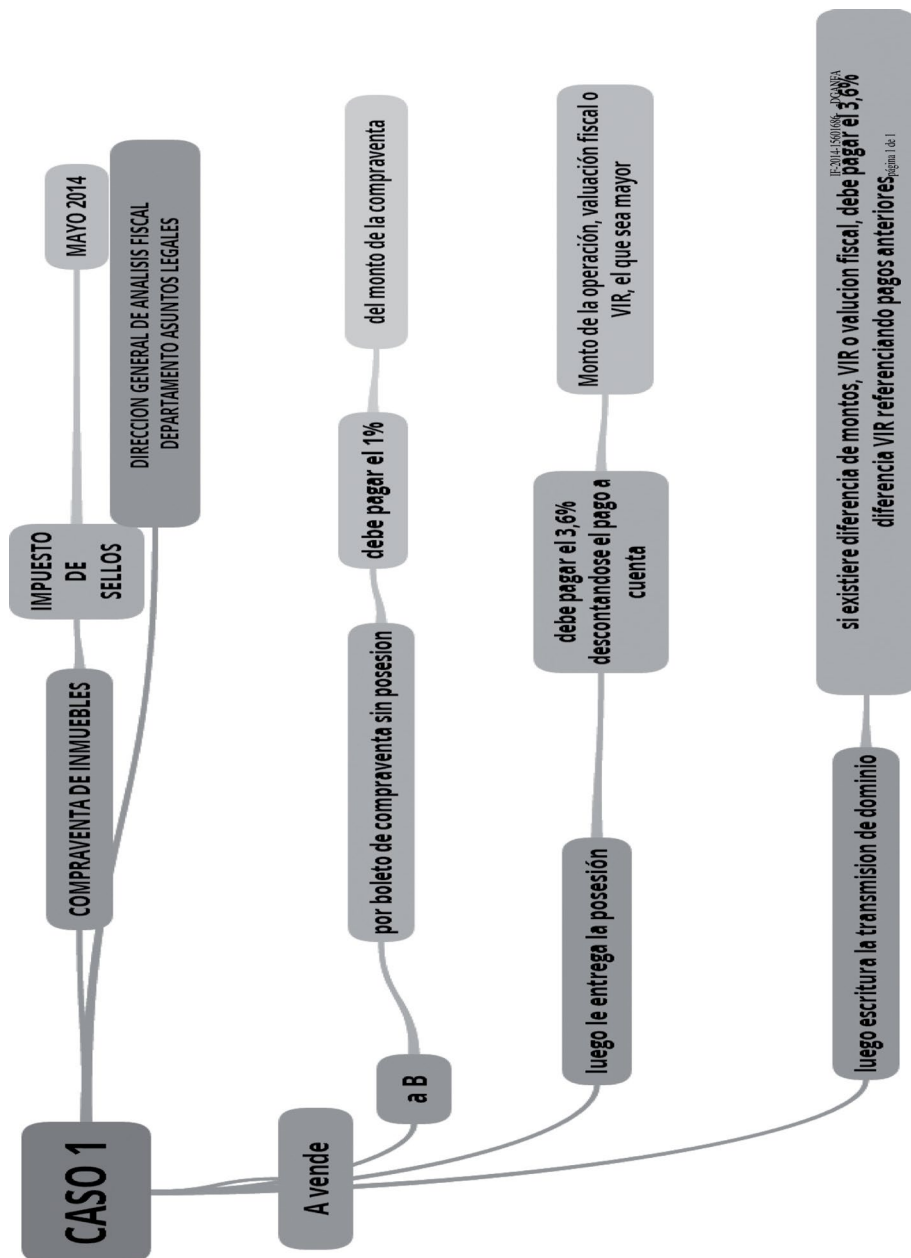
- El hecho de que la base imponible del contrato originario no

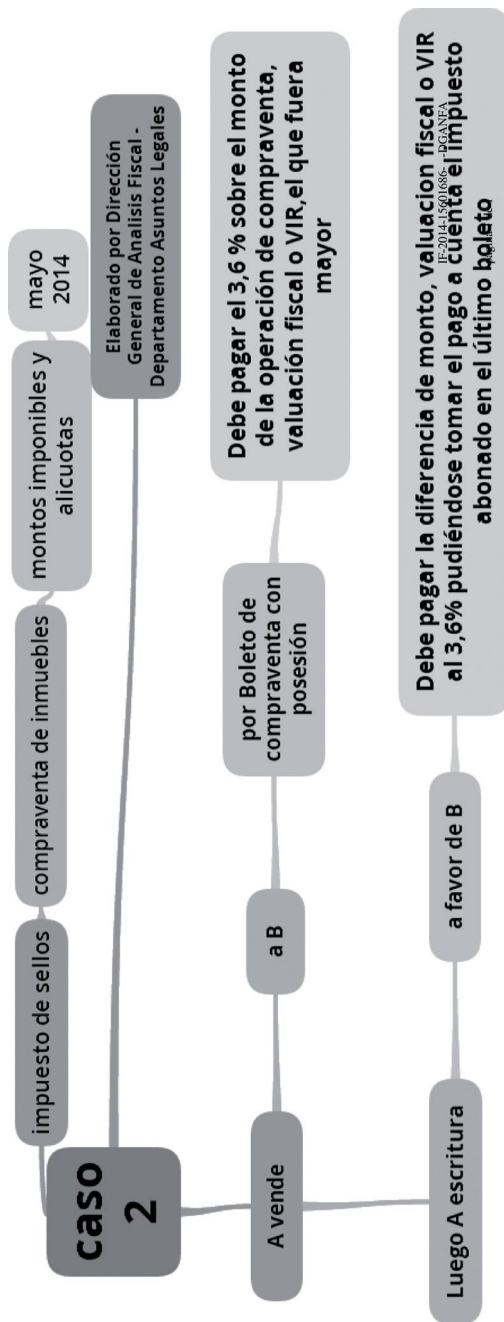
se modifique no supone que la prórroga, como modificación de ese contrato y onerosa, no se encuentre gravada con la alícuota general del 1% aplicable sobre el crédito principal.

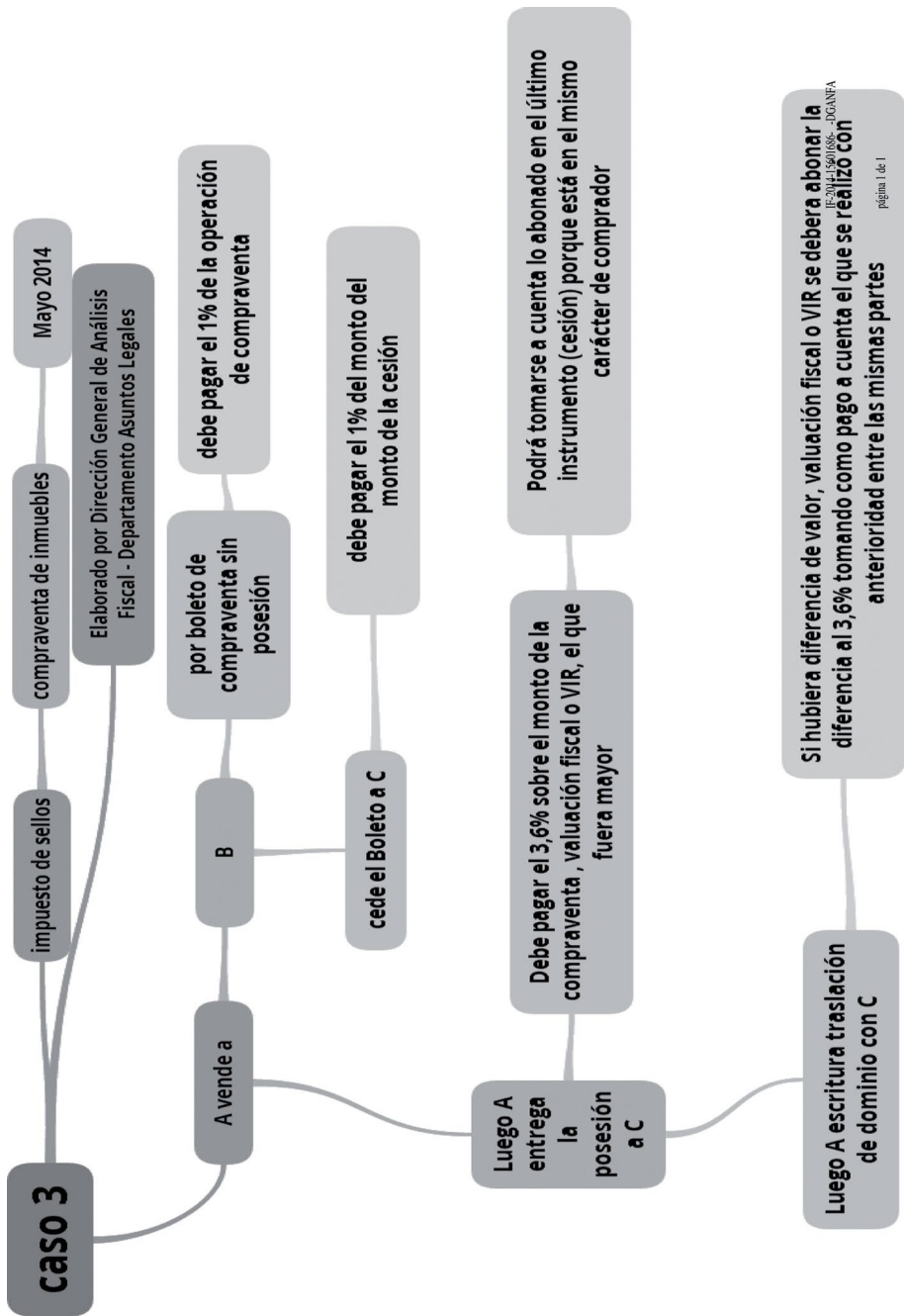
Advertencia: la opinión de los miembros del Instituto no es unánime; sin embargo, este último argumento es el que lleva a concluir, mayoritariamente, que la prórroga del plazo de la hipoteca, siempre y cuando sea la única modificación que opere el contrato originario, no paga impuesto de sellos, ya que defender lo contrario nos llevaría a la existencia de un doble gravamen sobre la misma base imponible, lo que resultaría inconstitucional. (Véase Vademécum 2013 del Instituto de Derecho Tributario).

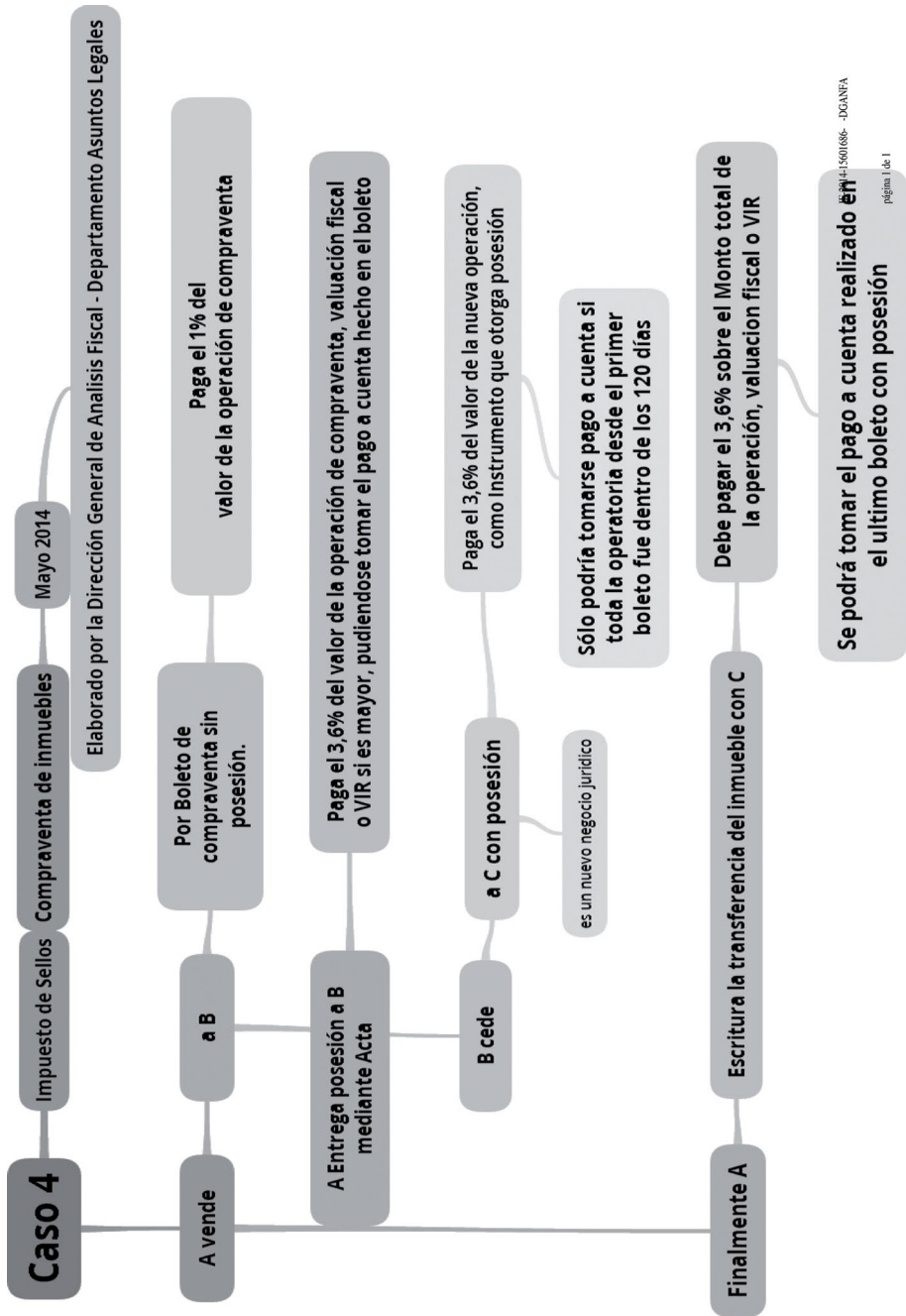
Dictámenes de la AGIP en relación con boletos de compra venta y cesiones de derechos*

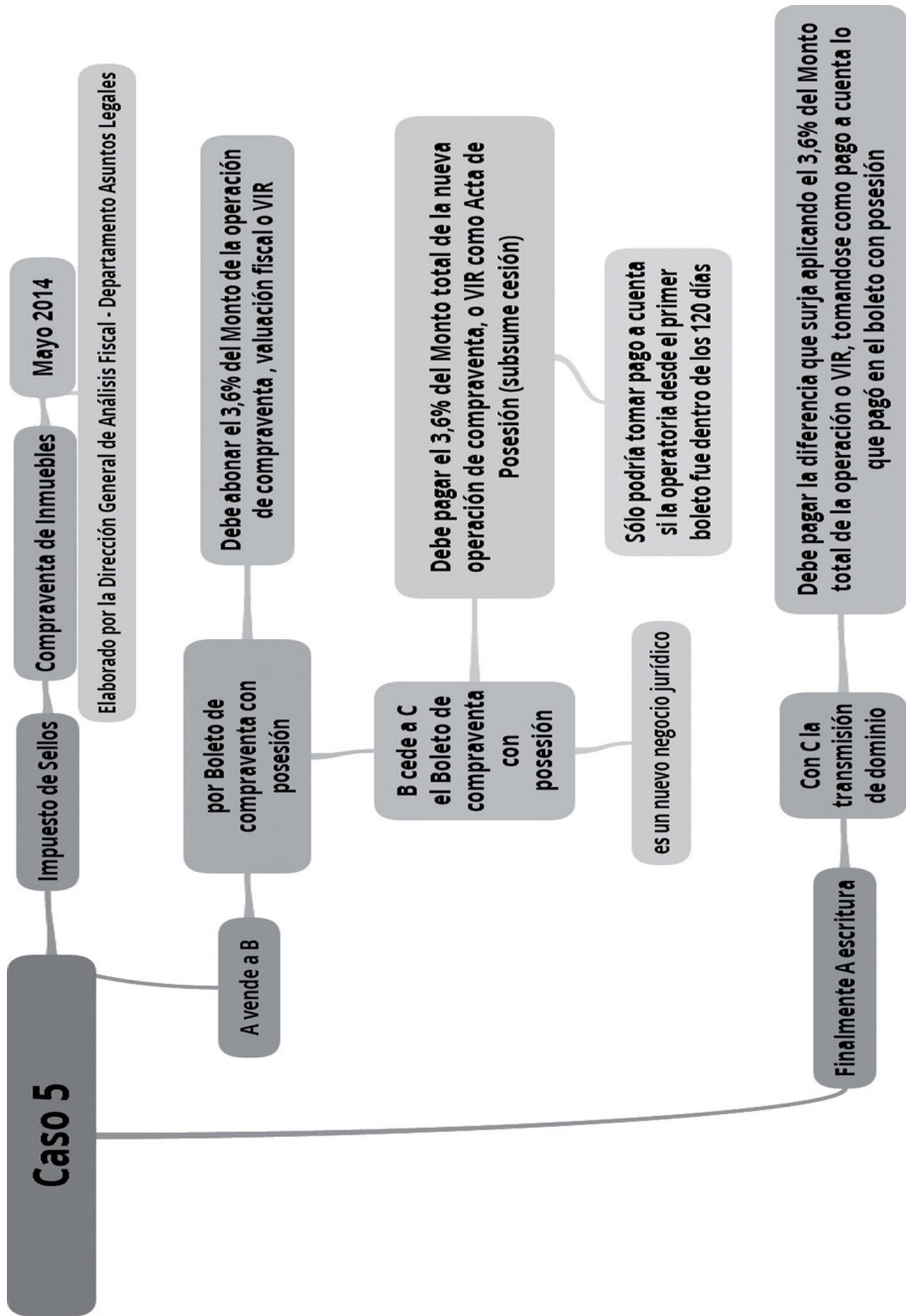
* Los cuadros no han sido editados por el Colegio a fin de preservar la fuente.











Cuestiones prácticas en la aplicación del derecho tributario para 2015

Actos de compraventa o entrega de posesión de inmuebles con destino vivienda única, familiar y de ocupación permanente, y única propiedad (el que deberá ser declarado por la parte adquirente y bajo juramento).

Impuesto de sellos

Capital Federal

Tope de exención a partir del 1º de enero de 2015: pesos **750.000**.

El adquirente se encontrará exento según el porcentaje de dominio que le corresponda, debiendo considerarse en forma proporcional el valor de la operación, la valuación fiscal o el valor inmobiliario de referencia (mayor valor). Es decir, se deberá tomar el porcentaje de la exención de cada adquirente que cumpla con los requisitos señalados.

Para la adquisición de unidad funcional vivienda y unidad funcional cochera, se podrá aplicar la exención en la forma indicada, cuando se reúnan además los siguientes requisitos:

- a) Mismas partes
- b) Misma escritura
- c) Mismo edificio

La **alícuota** establecida es de **3,6%**.

Provincia de Buenos Aires

Para la aplicación de la exención de sellos en la compraventa de vivienda o lote baldío -en la medida en que se destine a vivienda única, familiar y de ocupación permanente- se tiene únicamente en cuenta la valuación fiscal básica, independientemente del precio de la operación y de la valuación fiscal al acto.

Para hipotecas que tengan como objeto la adquisición del lote baldío, la construcción, ampliación, refacción de la vivienda única, familiar y de ocupación permanente, o la adquisición de la vivienda única, familiar y de ocupación permanente, otorgadas por entidades financieras regidas por la Ley 21.526, se debe en tener en cuenta el monto de la hipoteca, que no podrá superar los importes establecidos por la ley impositiva vigente.

Impuesto de sellos provincia de Buenos Aires (vigencia 2015)

Ley 14.653 promulgada por Decreto 1063/14 (BO 19/12/2014)

Operación	Destino	Valuación fiscal básica	Impuesto de sellos	Aporte notarial	Código
Compra-venta	Lote o lotes baldíos destinados a vivienda única familiar y de ocupación permanente	\$116.701 a \$158.454	2 00	2 000	100-41
		Superior a \$158.454	3,60 00	4 000	100-00
		Hasta \$58.350	0	2 000	100-21
	Otros destinos	Superior a \$58.350	3,60 00	4 000	100-00
		Cualquier importe	3,60 00	4 000	100-00

		Monto del acto			
Hipoteca	Compra, construcción, ampliación o refacción de la vivienda única, familiar y de ocupación permanente, otorgadas por instituciones financieras oficiales o privadas regidas por la Ley 21.526 y cuyo monto no supere la suma que establezca la Ley Impositiva.	Hasta \$116.700	0	0	300-22
	Ídem anterior lote o lotes baldíos	\$116.701 a \$158.454	0,50 00	0	300-45
		Superior a \$158.454	1,80 00	1,50 00	300-00
		Hasta \$58.350	0	0	300-22
	Otros destinos	Cualquier importe	1,80 00	1,50 00	300-00

En las compraventas, las alícuotas correspondientes al impuesto de sellos y al aporte notarial se calculan sobre el precio de la operación y sobre la valuación fiscal para el acto, el que sea mayor.

En caso de que el precio total o parcialmente esté en moneda extranjera, de hallarse alcanzado con el impuesto de sellos, se deberá

adicionar la alícuota agravada, siempre sobre el total de la base imponible.

Operaciones en moneda extranjera

Toda operación instrumentada total o parcialmente en moneda extranjera abona una alícuota agravada del 20% más de la fijada para el acto en cuestión, siempre sobre el total.

Para el SIPRESBA, respecto de los actos que se expresen total o parcialmente en moneda extranjera, siempre el subcódigo es 60. Por ejemplo: la compraventa en moneda extranjera se denuncia 100-60.

Código de oferta de transferencia de inmuebles

I) La Resolución 3101/2011 exige el COTI para las operaciones de transferencia de inmuebles por la suma de pesos 600.000, tomándose valuación fiscal o valor impuesto al acto, valor inmobiliario de referencia o precio (mayor valor). Se deja constancia de que el COTI se debe solicitar por operación. (En abril del año 2008, cuando el COTI entró en vigencia, el monto a partir del cual se lo exigía era de pesos 300.000).

Debe dejarse constancia en la escritura del número y fecha del COTI solicitado para la operación y verificar su validez y, en su caso, la inexistencia y no presentación del mismo (en este caso, se informa la operación por CITI).

II) La existencia de COTI en el título antecedente (conforme surge del art. 2 de la Resolución general 2415) determina la necesidad de exigirle al titular registral el certificado de bienes inmuebles en oportunidad de hacer un acto de constitución de derechos reales o su cancelación o cualquier modificación (total o parcial) sobre los inmuebles comprendidos en el título antecedente.

En el texto de la escritura matriz se deberá dejar constancia sobre la exhibición del certificado de bienes inmuebles o sobre su inexistencia.

UIF

En toda operación en dinero en efectivo de \$350.000 o superior a este importe que se abone en el acto o antes de la celebración del mismo, deberá constar declaración jurada en la escritura o por documento privado aparte (formulario) de la licitud de los fondos utilizados y la proveniencia de los mismos.

A partir del mes de marzo de 2015, en las operaciones que superen los dos millones doscientos mil pesos (\$2.200.000) o para el supuesto de que existan operaciones vinculadas entre sí que en su conjunto superen la suma indicada de \$2.200.000, además de la declaración jurada en la escritura o por instrumento privado (formulario), deberá justificarse la licitud de los fondos y su proveniencia con la debida documentación respaldatoria.

Se tiene en cuenta el monto total de la operación, independientemente, de lo que aporte cada adquirente.

Impuesto a la transmisión gratuita de bienes

Se advierte la vigencia de la Resolución 69/2014 de ARBA, que modifica sustancialmente el ITGB.

Casos - Análisis normativo y jurisprudencial

Adjudicación de bienes en la disolución de sociedad conyugal

NÉLIDA SAGUÁ

Descripción del caso

- a) Partición de gananciales
- b) Partición de gananciales con entrega de bienes propios en compensación

Análisis

El derecho civil establece que la sociedad conyugal se compone de cuatro cuerpos de bienes: los propios del marido, los propios de la mujer, los gananciales del marido y los de la mujer. Al disolverse la sociedad conyugal, los bienes existentes deben ser divididos entre ambos integrantes. Si bien las normas que rigen el matrimonio y los bienes que lo componen son de orden público, una vez disuelto el vínculo la partición de bienes no es de orden público y los esposos pueden convenir la división por mitades o bien darse cualquier otra solución.

Para la AFIP, en cuanto al ITI, la partición de bienes que resulta de la disolución de la sociedad conyugal implica una redistribución del patrimonio que pertenecía a ambos cónyuges durante su existencia. En este marco, la partición de bienes, su adjudicación y aun la transferencia de bienes propios en compensación de ganancia-

les son consideradas como actos sin contenido económico por la doctrina administrativa emanada de AFIP en diversos dictámenes interpretativos². Por ello, estos actos no estarían alcanzados por el ITI ni por el impuesto a las ganancias.

Normativa

Existen tres dictámenes de la Dirección de Asesoría Legal de la DGI-AFIP que sostienen esta posición. A la fecha, estos han formado jurisprudencia tributaria, aceptada pacíficamente por el órgano de recaudación.

1. El Dictamen 118/2000 se refiere a la transferencia de un fondo de comercio que estaba a nombre del marido y, luego de disuelto el vínculo conyugal, su titularidad se trasladaba a la exesposa:

(...) en lo que respecta a las leyes tributarias, cabe destacar que las mismas desconocen la personalidad jurídica de la sociedad bajo estudio y atribuyen la renta a sus integrantes, según pautas por ellas contempladas. Es decir que, desde el punto de vista tributario, de acuerdo a lo manifestado precedentemente, cabe entender que la disolución de la sociedad conyugal implicaría una redistribución de los bienes, toda vez que los bienes gananciales no eran declarados por partes iguales entre los cónyuges sino en función de quien obtuvo la renta con la cual fueron adquiridos, lo cual puede verse modificado como resultado de la separación del patrimonio (...).

III. Ahora bien, la Ley 11.867, cuya normativa se ocupa de regular la transferencia de fondo de comercio, entiende por tal “toda trans-

² Resolución general de la Administración Federal de Ingresos Públicos 2141/2006 y el Dictamen 43/2003 de la Dirección de Asesoría Legal.

misión por venta o cualquier otro título oneroso o gratuito de un establecimiento comercial o industrial, bien se trate de enajenación directa y privada o en público remate (...).” De la normativa transcrita, surge que el legislador contempló la posibilidad de que la transmisión del fondo de comercio no sólo sea por una venta, sino también por otro título oneroso o gratuito. *Es decir que, en el caso traído a análisis y siempre desde la perspectiva tributaria, se puede sostener que existe una transferencia del fondo de comercio, toda vez que ha variado la titularidad del mismo, y además su transmisión se entiende hecha a título gratuito en razón que, de acuerdo a las características que contempla la sociedad conyugal, el cambio de responsable tributario sería consecuencia de la redistribución de los bienes que integraban la misma antes de disuelto el vínculo.*

IV. En atención a las consideraciones vertidas, este departamento entiende que la transferencia del fondo de comercio que se realiza como consecuencia de la disolución de la sociedad conyugal, en razón a la separación de bienes, es a título gratuito, toda vez que la misma se trata de una redistribución del patrimonio que pertenecía a ambos cónyuges durante el matrimonio.

2. El Dictamen 4/2002 se expide respecto del tratamiento que debe dársele a una transferencia de fondo de comercio que explotaba la consultante y que, a raíz del divorcio vincular, queda para el cónyuge. Si bien la consulta es específica sobre el IVA, también concluye que:

a) La transferencia de dominio generada como consecuencia de un divorcio vincular, por medio del cual un contribuyente cede un negocio con todos sus bienes al excónyuge, no se realiza a título

oneroso, por lo que no corresponde el ingreso del impuesto al valor agregado.

3. El Dictamen 43/2003 se expide sobre el ingreso del ITI en la adjudicación de un bien propio de un excónyuge al otro, en el marco judicial de la disolución de la sociedad conyugal derivada de un divorcio vincular:

En ese entendimiento, teniendo en cuenta que la cuestión planteada (...) está referida a la adjudicación de una parte de un inmueble de un cónyuge al otro en el marco de un divorcio vincular, se estima que dicha transferencia tiene lugar como resultado de la disolución del vínculo, razón por la que la misma debe ser considerada a título gratuito. Ahora bien, retomando la inquietud que motivó las formación de estos obrados, el Título VII de la Ley 23.905 estableció un impuesto aplicable sobre las transferencias de dominio a título oneroso de inmuebles ubicados en el país (artículo 7). A los efectos del régimen legal citado, se considera transferencia “a la venta, permuta, cambio, dación en pago, aporte a sociedades y todo acto de disposición (...) por el que se transmita el dominio a título oneroso”. De la parte transcripta surge claramente que el impuesto en estudio se aplica a las transferencias de dominio de bienes inmuebles realizadas a título oneroso. Así pues, sobre la base de las consideraciones hasta aquí vertidas, este servicio asesor estima que en virtud de que sólo resultan alcanzadas por el impuesto previsto en el Título VII de la Ley 23.905 las operaciones por las que se transmita el dominio a título oneroso de inmuebles ubicados en el país, y, tratándose la adjudicación de una parte de un bien inmueble propio a quien fuera su cónyuge -en el marco judicial de la disolución de

la sociedad conyugal derivada de la declaración de divorcio vincular- de una transferencia a título gratuito, cabe concluir que dicha adjudicación no se encuentra en el ámbito de gravabilidad del referido gravamen (...) IV. Como consecuencia de todo lo expuesto, este servicio asesor considera que la adjudicación de una porción de un bien propio de un excónyuge al otro -en el marco judicial de la disolución de la sociedad conyugal derivada de la declaración de divorcio vincular- importa un cambio de titularidad que resulta un acto a título gratuito que no se encuentra gravado con el impuesto establecido en el Título VII de la Ley 23.905.

Con respecto al impuesto de sellos en la CABA, la Ley 2997 eximía del impuesto a las divisiones de condominio (art. 385, ap. 38). Sin embargo, la Resolución AGIP 285/2009 estableció:

Art. 9. Quedan comprendidas en la exención dispuesta por el artículo 385 apartado 38 del Código Fiscal las adjudicaciones que se realicen con motivo de la liquidación de la sociedad conyugal. Esta exención no alcanza a las compensaciones o aportes que con motivo de dicha liquidación las partes resuelvan realizar.

Actualmente, el CF establece:

Art. 447. En el caso que la transferencia de inmuebles o bienes muebles registrables sea consecuencia de una donación, partición de herencia o división de condominio o liquidación de la sociedad conyugal, la base imponible estará constituida por el monto de la contraprestación pactada y siempre que esté constituida por una suma cierta y determinada. De no existir contraprestación de dichas características, el acto no estará alcanzado por el impuesto.

En la PBA, el artículo 278 de la Ley 10.397 establece:

Art. 278. En las disoluciones y liquidaciones de sociedades, como así también en las adjudicaciones a los socios, el impuesto deberá pagarse únicamente cuando exista transmisión de dominio de bienes inmuebles, tomándose como base imponible el valor que corresponda de conformidad con lo establecido en el artículo 263. En tal caso, el impuesto aplicable será el que corresponda a las transmisiones de dominio a título oneroso.

El artículo 297 establece la exención:

Art. 297. Están exentos de este impuesto, además de los actos previstos por leyes especiales, los siguientes actos, contratos y operaciones: (...) 34) Las divisiones de condominio.

La Dirección de Técnica Tributaria de ARBA produjo cuatro informes de interés para los distintos casos de adjudicación por disolución de sociedad conyugal:

1. El Informe 143/2001 responde a una consulta efectuada por un abogado acerca del impuesto de sellos y la tasa retributiva aplicable a la inscripción de un convenio de disolución de sociedad conyugal:

Dos son los tributos que inciden en la situación traída a consideración y deben ser distinguidos debidamente a los fines de arribar a un tratamiento fiscal adecuado al ordenamiento fiscal. 1) Impuesto de sellos: Este gravamen no alcanza al convenio en análisis en virtud de que el mismo implica, en esencia, una división de condominio mediante la cual las partes se adjudicaron los distintos bienes

integrantes de la sociedad conyugal, de forma tal que a cada uno se le adjudicó bienes representativos de la mitad de los que formaban parte de la comunidad. Sentado ello, no se advierte en esta instancia onerosidad alguna que determine la aplicación del gravamen (arts. 214 y 259 inciso 34 del Código Fiscal t.o. 1999). Distinta sería la situación si a uno de los cónyuges se le adjudican bienes a cambio de una contraprestación que entrega al otro, con el fin de tornar equivalentes los valores. En este caso sí nos encontraríamos ante una transmisión onerosa del dominio de un bien, situación que no es la del presente por cuanto no se ha previsto contraprestación alguna a fin de compensar un mayor valor recibido. No debe inducir a error, en el presente, la existencia de una suma de dinero que se entrega a uno de los cónyuges, por cuanto el importe respectivo resulta integrante del patrimonio de la sociedad conyugal. 2) Tasa retributiva de servicios: Por la inscripción del convenio homologado en el Registro de la Propiedad Inmueble de la Provincia de Buenos Aires, debe abonarse la tasa de servicio de inscripción sobre la base del monto mayor entre el avalúo fiscal o el precio convenido (cf. art. 272 del Código Fiscal t.o. 1999), siendo la alícuota aplicable del 4% (cf. art. 32 ap. B de Ley 12.576, Impositiva del año 2001).

2. El Informe 93/2003 responde a una consulta efectuada sobre el impuesto de sellos aplicable a la adjudicación de bienes en un convenio de liquidación de bienes de sociedad conyugal con entrega de dinero en compensación de valores.

En primer lugar, corresponde señalar que conforme lo establece el art. 221 del Código Fiscal (t.o. 1999), los actos sujetos a condición se entenderán a los efectos del impuesto como si fueran puros y simples. El supuesto traído a consulta se refiere a una escritura que

instrumenta un convenio de liquidación de sociedad conyugal del que resulta una diferencia entre los valores adjudicados a los esposos. Por tal motivo, el cónyuge beneficiado se compromete a compensar dicho monto mediante la entrega a la otra parte de letras de tesorería para la cancelación de las obligaciones de la provincia de Bs. As. (Ley 12.774). Al respecto, se señala que esta autoridad de aplicación ha sostenido que, si a uno de los cónyuges se le adjudican bienes a cambio de una contraprestación que entrega al otro con el fin de mantener equivalentes los valores que la ley establece –50% para cada uno–, nos encontramos ante una transmisión onerosa de los bienes que legalmente pertenecen al cónyuge transmitente. Tal razonamiento encuentra su fundamento en la existencia de prestaciones recíprocas entre las partes (art. 1139 C.C.), dado que el cónyuge que recibe la mayor parte de los bienes gananciales se compromete a abonar un precio por el mayor valor recibido. El criterio precedente fue expuesto por esta Dirección Provincial de Rentas en el Informe N°143/01, en el cual se sostuvo que si a uno de los cónyuges se le adjudican bienes a cambio de una contraprestación que entrega al otro con el fin de tornar equivalentes los valores, en este caso nos encontraríamos ante una transmisión onerosa del dominio de un bien. Por lo tanto, consideramos que, en el supuesto traído a consulta, se encuentra alcanzada con el impuesto en cuestión la transmisión onerosa que uno de los cónyuges efectúa al otro de la parte del bien inmueble y de las acciones que le hubieran podido corresponder por la división de los gananciales.

3. El Informe 36/2008 responde a una consulta efectuada sobre el impuesto de sellos aplicable a la adjudicación (ya efectuada) de un

inmueble propiedad de una sociedad a uno de los socios (los únicos socios de la sociedad son excónyuges).

Si bien en la primera de las escrituras (nº “1”) el notario consultante expresa que el instrumento trata la transferencia del dominio de un inmueble, realizada a favor de la adquirente, por disolución de la sociedad conyugal, puede observarse que es la sociedad anónima la que transmite “todos los derechos de propiedad, posesión y dominio que sobre lo transmitido había y tenía”.

Debe tenerse presente que, aun cuando los únicos integrantes de la sociedad anónima sean cónyuges entre sí, ella constituye un sujeto de derecho que no se confunde con sus integrantes. Dicho sujeto es titular de un patrimonio propio, constituido con los bienes aportados por los socios. Ahora bien, de acuerdo a lo previsto en el artículo 241 del Código Fiscal t.o. 1999 (actual artículo 256 del texto ordenado 2004), “En las disoluciones y liquidaciones de sociedades, como así también en las adjudicaciones a los socios, el impuesto deberá pagarse únicamente cuando exista transmisión de dominio de bienes inmuebles, tomándose como base imponible la valuación especial de dichos bienes que resulte por aplicación del artículo 226 (artículo 241 del T.O. 2004) o sobre el valor asignado a los mismos si fuera mayor. En tal caso el impuesto aplicable será el que corresponda a las transmisiones de dominio a título oneroso”. Sentado lo expuesto, debe advertirse que la cuestión parece de clara solución por la sola aplicación de la norma transcrita, de la que surge en forma pacífica la gravabilidad del acto descripto. Ello es así con independencia de que la adjudicación del inmueble de la sociedad anónima a uno de sus socios pudiera ser consecuencia de una disolución de sociedad conyugal, toda vez que tal circunstancia no desvirtúa la naturaleza del primero de los actos analizados

(escritura N° 1). Por tal razón, es criterio de esta dependencia técnica que por este instrumento debe tributarse el impuesto de sellos conforme las prescripciones del artículo transcrito. Ahora bien, respecto a la escritura de distracto (escritura N° 2), corresponde hacer previamente algunas consideraciones. El distracto es un acuerdo de las partes con el objeto de que un contrato celebrado entre ellas quede suprimido. Ello no significa que los contratantes puedan, por este medio, revocar un contrato aniquilándolo retroactivamente como si nunca hubiera existido, sino que el distracto tiene operatividad para el futuro. En tal sentido, es dable resaltar que estamos ante un nuevo contrato (el de distracto), conforme el cual se produce nuevamente una circulación de riqueza, consistente en la transmisión del dominio del bien inmueble al anterior propietario (Informe 167/02). En el caso que nos ocupa, mediante el distracto instrumentado en la escritura n° “2”, el inmueble oportunamente adjudicado por la sociedad a uno de sus socios vuelve al patrimonio de aquella, por lo que resulta adecuado entender que, así como en el caso de la adjudicación de la sociedad al socio el legislador hizo remisión a la transmisión de dominio a título oneroso prevista en el artículo 241 del Código Fiscal (t.o. 2004 y mods.), en el distracto de dicha operación corresponde aplicar el mismo principio. Por tal razón, el distracto instrumentado se encuentra gravado con el impuesto de sellos.

4. El Informe 24/2011 responde una consulta sobre si la adjudicación de un bien inmueble a un cónyuge, por disolución de la sociedad conyugal, tributa o no el impuesto a la transmisión gratuita de bienes:

La adjudicación de bienes por disolución de la sociedad conyugal no es un acto de transmisión de dominio sino una especie de división del condominio forzoso en el que se encontraban los bienes gananciales luego de finalizada la sociedad matrimonial. No obstante, si a alguno de los cónyuges se le adjudican bienes excediendo su porción ganancial sin contraprestación a favor del otro, se estará en presencia de un acto alcanzado por el impuesto a la transmisión gratuita de bienes de reunirse, claro está, las restantes condiciones previstas en la ley del gravamen. Respecto de las partes otorgantes del acto traído a consideración, es deber de notario autorizante poner en conocimiento de las mismas las obligaciones que derivan de lo establecido en la Ley 14.044, texto según Ley 14.200 (arts. 305 y ss. del Código Fiscal t.o. según Res. ME 39/11), y de la Resolución normativa N° 91/10 y su modificatoria, emanadas de esta autoridad de aplicación. Y ello sin perjuicio del cumplimiento de las obligaciones (derivadas de las normas referidas) que le pudiere corresponder de modo personal.

Cesión de derechos litigiosos y territorialidad

PAULA RODRÍGUEZ FOSTER Y NOEMÍ ZAMBRANO

Descripción del caso

Escritura de cesión de derechos y acciones litigiosas celebrada en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA), en la que se ceden la totalidad de los créditos, derechos y acciones litigiosas, más los accesorios y la totalidad de las deudas devengadas en dos expedientes, que tramitan en la CABA y en extraña jurisdicción, respectivamente (en este caso, la provincia de Buenos Aires): se debe determinar si se halla sujeta en su totalidad al pago del impuesto de sellos en la CABA.

Normativa

Título XV, Capítulo I, Código Fiscal de la CABA 2015. Resolución Interpretativa AGIP 10/2009 (B.O. 19/1/2009).

Análisis

El artículo 425 del CF 2015, referido a los actos y contratos comprendidos dentro del impuesto de sellos, establece que:

Están sujetos al impuesto de sellos, de conformidad con las disposiciones del presente capítulo, los actos y contratos de carácter oneroso, siempre que:

- a) se otorguen en jurisdicción de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, así como también los otorgados fuera de ella en los casos especialmente previstos en esta ley;
- b) se formalicen en instrumentos públicos o privados, o por correspondencia en los casos previstos en el artículo 438, así como los que se efectúen con intervención de las bolsas o mercados de acuerdo con lo que se establece a dichos efectos.

Por otro lado, el artículo 432 del CF establece que:

Los actos, contratos y operaciones instrumentados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires no tributarán el impuesto de sellos, en los siguientes casos: a) Cuando los bienes objeto de las transacciones se encuentren radicados o situados fuera de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires ...

Corresponde analizar brevemente el alcance de los términos “radicados” y “situados”. Para ello, es necesario tener en cuenta la Resolución Interpretativa 10/2009, que dispuso que “radicados” se refiere a cualquier bien de naturaleza registrable o no que, al momento de la celebración del acto o del contrato, se encuentre “situado” en la CABA.

De esta resolución, podría interpretarse que el legislador les asignó un significado equivalente a los términos “radicados” y “situados”, entendiendo que ambos hacen referencia a un lugar o sitio. Sin embargo, al usar la conjunción disyuntiva “o”, el inciso a) del artículo 432 señala expresamente una diferencia, una separación entre ellos, lo que lleva a pensar que no significarían lo mismo. En

ese sentido, se podría interpretar que “radicado” se refiere concretamente a bienes inmuebles o bienes que se pueden radicar o arraigar en un territorio determinado. Por otro lado, la palabra “situado”, tal como la Real Academia Española la define, respondería a su acepción de “poner”, o sea, la posición de un determinado bien. Este uso apela a la idea de movilidad, lo que referiría directamente a bienes muebles no registrables.

Así, si bien la resolución parecería conferirle a ambos términos el mismo significado, estos definen realidades distintas. De este modo, si un instrumento se celebra en la CABA y su objeto son bienes “radicados” -bienes registrables en general- o “situados” -bienes no registrables- fuera de la CABA, no corresponderá pagar el impuesto en esta jurisdicción. En este sentido, no podemos desconocer que uno de los principios rectores de este impuesto es el de territorialidad.

Los efectos del acto van a tener lugar necesariamente en extraña jurisdicción, por lo que resulta necesario analizar el caso contrario, o sea, cuando el acto fuera otorgado en la PBA por cesión de derechos litigiosos que tramitan en la PBA y en la CABA.

El CF de la PBA establece: Artículo 1 que: “Este Código regirá respecto de la determinación, fiscalización, percepción de todos los tributos y la aplicación de sanciones que se impongan en la Provincia de Buenos Aires”.

Artículo 9: “Son contribuyentes las personas de existencia visible que realicen los actos, u operaciones o se hallen en las situaciones

que las normas fiscales consideren causales de nacimiento de la obligación tributaria”.

Artículo 253: “Los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso concertados en instrumentos públicos o privados fuera de la Provincia, también se encuentran sujetos al pago del impuesto en los siguientes casos: a) cuando los bienes objeto de las transacciones se encuentren radicados en el territorio provincial; b) cuando se produzcan efectos en la Provincia por cualquiera de los siguientes actos: aceptación, protesto, negociación, demanda de cumplimiento o cumplimiento, siempre que no se haya pagado el impuesto en la jurisdicción donde se instrumentan o no se justifique su exención en la misma”.

Artículo 255: “En todos los casos deberán pagar el impuesto de acuerdo con las prescripciones del presente título, al tener efectos en la jurisdicción de la Provincia”.

Artículo 256: “... no tributarán el impuesto (...) a) cuando los bienes objeto de las transacciones se encuentren radicados en extraña jurisdicción; b) cuando tengan efectos en otra jurisdicción...”

Si analizamos los artículos precedentes, veremos que el sujeto instrumenta dos actos, la cesión de derechos litigiosos sobre un expediente que tramita en la PBA y otro en la CABA, que tendrán efectos en una y otra jurisdicción, aunque para el caso de la cesión de derechos litigiosos del expediente que tramita en jurisdicción de la PBA, ya que no sólo se instrumenta allí, sino que también es el lugar donde se exigirá el cumplimiento. Remitiéndonos a lo expresado más arriba, el mismo instrumento contendrá dos actos, cuyos efectos serán en una y otra jurisdicción. Para la jurisdicción de la

PBA, el instrumento contiene dos actos: uno que tendrá efectos en la jurisdicción de su otorgamiento y otro cuyos efectos sucederán en extraña jurisdicción.

El propósito de sortear la doble imposición se ve entonces incumplido, al decir: “Cuando se trate de operaciones concertadas en una jurisdicción que deban cumplimentarse en otra u otras, la Nación y las provincias incorporarán a su legislaciones respectivas cláusulas que contemplen y eviten la doble imposición interna.”

En la Argentina, las leyes de coparticipación tuvieron como principal objetivo coordinar la potestad tributaria de la Nación y las provincias para evitar fenómenos de doble imposición e impedir la aplicación de tributos análogos en la misma jurisdicción. A partir de 1979, con la reforma de la Ley 22.006, se procedió a distribuir los recursos tributarios recaudados por la Nación y establecer pautas de armonización tributaria para algunos impuestos (entre ellos, el impuesto de sellos). Es necesario que nuestra legislación cuente con un verdadero sistema legal tributario, donde coexistan armónicamente todas las leyes, evitando la doble imposición.

Dado el carácter instrumental del impuesto de sellos, apartarse de este principio lo convertiría en otro tipo de impuesto, que podría ser análogo a un impuesto nacional coparticipado, criterio sustentado por la Comisión Federal de Impuestos en distintos casos de jurisprudencia. En el caso que nos compete, está muy claro que, de acuerdo con la definición de “instrumento” dada en la Ley de Coparticipación Federal (escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones mencio-

nado, de manera que revista los caracteres exteriores de un título jurídico por el que pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes), el mismo reúne tal carácter y será elemento suficiente para hacer valer los derechos transmitidos en la jurisdicción que corresponda. La Ley de Coparticipación habilita a las jurisdicciones a aplicar el impuesto de sellos en las operaciones concertadas en su territorio y también en las que hayan sido concertadas en otras provincias y tengan efectos en el propio:

La imposición será procedente tanto en el caso de concertaciones efectuadas en la respectiva jurisdicción como en el de las que, efectuadas en otras, deban cumplir efectos en ellas, sean lugares de dominio privado o público, incluidos puertos (...) y demás lugares de interés público o utilidad nacional sometidos a la jurisdicción del Estado nacional, en tanto esa imposición no interfiera con tal interés o utilidad.

Esta amplitud para alcanzar operaciones concertadas en otras jurisdicciones implica reconocer que pueden producirse dobles o múltiples imposiciones que deben ser evitadas. La Ley de Coparticipación así lo establece:

Cuando se trate de operaciones concertadas en una jurisdicción que deban cumplimentarse en otra u otras, la Nación y las provincias incorporarán a sus legislaciones respectivas cláusulas que contemplen y eviten la doble imposición interna.

Por todo lo expuesto, en el caso analizado, la eventual pretensión recaudatoria del Gobierno de la CABA de gravar la totalidad constituiría un caso de doble imposición. En este sentido, cabe citar el Dictamen AGIP IF-21235-DGANFA, que establece:

1) Que el instrumento privado de contenido oneroso perfeccionado en jurisdicción de la CABA -y considerando lo estipulado en los artículos 1434 (“habrá cesión de crédito cuando una de las partes transfiere a la otra parte el derecho que le compete contra su deudor”) y 1444 del Código Civil (“todo objeto incorporal, todo derecho y toda acción sobre una cosa que se encuentra en el comercio pueden ser cedidos”)- está sujeto al pago del impuesto.

2) Que, con respecto a la excepción al pago del impuesto, conforme lo establece el artículo 432, en el Dictamen 78703/2009, se estipula que, para que proceda la exclusión, el bien debe estar radicado en otra jurisdicción, lo que no ocurre en este caso, porque los bienes cedidos, como objetos incorporales, no pueden radicarse en lugar alguno, por lo que los excluye totalmente.

Conclusión

Si todas las cesiones de derechos litigiosos fueran por definición una cesión de objetos incorporales, deberían abonar impuesto en la jurisdicción o en el lugar de su otorgamiento, más allá del lugar donde ocurrirán sus efectos. Como esto no ocurre en el caso planteado, estaríamos validando lo contrario al actuar habitual del notariado de la CABA, que ha sido ratificado por la costumbre, que

forma derecho. El Gobierno de la CABA, al absorber la facultad tributaria de gravar las instrumentaciones de las cesiones de derechos por el solo hecho de transmitirlos en la CABA, estaría vulnerando las distintas potestades estatales provinciales. Cada Estado, nacional o provincial, con su poder de imperio, impondrá las normas de regulación sobre aquellas relaciones que se realicen dentro de su territorio, imponiendo su potestad sobre toda clase de hechos, actos y contratos que se realicen o ejecuten o que tengan efectos dentro de su jurisdicción, sin que pueda imponerse otra normativa de extraña jurisdicción.

En el caso expuesto, la cesión de derechos litigiosos se realiza sobre un expediente en el que participan diferentes jurisdicciones. Es constitucional que se encuentre gravado de acuerdo con la normativa impuesta por el Estado donde tendrá sus efectos y no en el que se instrumente. No se admite la doble imposición, como ya se expresó, teniendo en cuenta además que el principio de territorialidad antes mencionado acota la potestad tributaria exclusivamente a su ámbito territorial. Estos conceptos de doble imposición y reciprocidad son ratificados por la Ley de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales, en su artículo 9:

La adhesión de cada provincia se efectuará mediante una ley que disponga: a) que acepta el régimen de esta ley sin limitación ni reservas; b) que se obliga a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales mencionados, distribuidos por esta ley.

Según el análisis expuesto, basado en el conjunto de leyes y normas que se aplican al caso en cuestión, no corresponde tributar en el ámbito de la CABA el impuesto de sellos por el monto total de la cesión, sino sobre el monto asignado por las partes en la cesión a los derechos litigiosos cedidos que serán ejecutados o cumplidos en la CABA.

Compra en comisión

RITA MENÉNDEZ

Descripción del caso

El caso planteado “Bauzas, María Eleonora contra GCBA y otros sobre amparo, expte: A57.299-2013/0”, compra en comisión, se refiere a un acto celebrado bajo la normativa del año 2008. En esa fecha el artículo del Código Fiscal (CF) de la Ciudad de Buenos Aires (CABA) que regía el caso era el artículo 386; posteriormente, su equivalente fue el 405 (t. o. 2012), luego fue el artículo 415 (t. o. 2013) y actualmente es el artículo 452 (t.o. 2015).

La actora señala que la interpretación que la AGIP realiza del artículo 386 es totalmente absurda, ya que entiende que la entrega de la posesión y el posterior acto de escrituración son dos negocios independientes; considera que lo oblado en una etapa anterior (entrega de posesión) no se integra como “pago a cuenta” de una etapa posterior (escrituración).

La AGIP sostiene que si en un boleto de compraventa de inmueble sin entrega de posesión se compra “en comisión”, sin especificar en ese acto quién resulta comitente, aunque lo haga *a posteriori*, si la escrituración se realiza pasados 120 días de la firma del boleto, todo pago realizado antes del acto escriturario no puede considerarse a cuenta del que deba pagarse en ese acto. Sostiene esta posición conforme al artículo 405 del CF (t. o. 2012), según el cual se requiere una doble condición para computar lo abonado antes de la escritu-

ración como “pago a cuenta” del impuesto a abonar en este último acto. Estas dos condiciones eran:

- a) que en la escritura traslativa de dominio, el escribano autorizante dejara constancia de la forma de pago efectuada en el boleto.
- b) que el acto escriturario se celebrara dentro de los 120 días corridos de la realización del respectivo boleto en de compraventa, a menos que el adquirente suscribiera el boleto el mismo carácter que en la escritura traslativa de dominio.

La AGIP expresó que en el caso planteado no se cumplían estas dos condiciones, ya que entre la firma del boleto (4/7/2008), la entrega de la posesión al comitente (17/5/2011) y la fecha tentativa de escrituración (4/4/2013), el lapso transcurrido excedió los 120 días requeridos por el CF.

No obstante, la Cámara resolvió que debía considerarse lo expuesto en el artículo 386 del CF (t. o. 2011), que disponía que en la escritura se puede tomar a cuenta lo pagado por impuesto de sellos en el boleto de compraventa. El CF del 2011 (vigente al momento de la suscripción del acta de posesión) admitía que para la determinación del monto imponible se tuvieran en cuenta los valores asignados a la operación en “los instrumentos por los cuales se otorga la posesión de inmuebles.”

El tribunal determinó que correspondía considerar el acta de entrega de posesión como un instrumento celebrado como consecuencia del boleto de compraventa suscripto previamente, ya que lo complementaba, y la posesión le fue entregada en virtud de dicho

boleto previo y a la misma persona que debía suscribir la escritura traslativa de dominio en carácter de compradora (la comitente).

Este fallo no hizo más que fundamentar lo que jurídicamente estaba claro desde un principio: la compra en comisión es un acto por el cual una persona realiza la gestión de compra por otra y tiene tiempo para denunciar al comitente hasta el momento de otorgarse el acto escriturario.

La AGIP no lo entendía así, al menos hasta el dictado de este fallo, ya que consideraba que, como el nombre del comprador en la escritura era diferente del que figuraba como comprador en el boleto, existía una cesión encubierta. Nada más alejado de la realidad. La Cámara determinó que efectivamente no era así, que su interpretación era errónea, que quien figura como comprador en la escritura, que es el mismo que recibe la posesión una vez que es denunciado como comitente, es la misma persona que adquiere desde el momento en que suscribe el boleto, sólo que lo hace otra persona en su nombre.

Al firmarse el acta correspondiente, esa recepción de la posesión es un complemento del boleto de compraventa; en consecuencia, se cumple con el artículo 405 del CF (en la actualidad, 452), que disponía que el requisito de los 120 días no se tendría en cuenta si el adquirente en el boleto suscribía en el mismo carácter la escritura traslativa de dominio.

Doble gravamen: impuesto sobre impuesto

ADRIÁN COMAS

Impuesto local gravado sobre una base imponible que ya incluye un impuesto nacional: impuesto de sellos (Ciudad Autónoma de Buenos Aires o Provincia de Buenos Aires) sobre una base imponible que incluye impuesto sobre el valor agregado (IVA).

Base imponible

En las primeras ventas de unidades funcionales, realizadas luego de que el inmueble se afecta al régimen de la Ley 13.512 de Propiedad Horizontal mediante el otorgamiento del reglamento de copropiedad y administración, muchas veces las partes solicitan que se discrimine el monto del precio del monto del IVA sobre la construcción.

En este caso hay diferentes posibilidades: a) si de la redacción surge sólo el precio, sin discriminación alguna, sobre éste se deberá calcular el impuesto de sellos; b) si se aclara en el precio el monto del IVA, se deberá calcular el impuesto de sellos sobre el monto del precio total; c) si se declara como precio el monto sin IVA y luego se agrega la mención “con más IVA de”, se planteará la duda sobre qué base imponible calcular el impuesto de sellos. Ante esta situación, el escribano debe recordar el principio del derecho tributario que determina que no se deben aplicar impuestos a otros impuestos. Sin embargo, dado que el de sellos es un impuesto local, encon-

tramos criterios distintos para la Ciudad de Buenos Aires y para la Provincia de Buenos Aires.

En inmuebles ubicados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el artículo 467 del CF nos aclara que se debe calcular el impuesto de sellos sobre el precio, sin el IVA de la construcción, de la siguiente forma:

Conceptos que no integran la base imponible. Artículo 467. No integran la base imponible los siguientes conceptos: a) los importes correspondientes a los impuestos internos, impuesto al valor agregado - débito fiscal-, impuesto a los combustibles líquidos y gas natural previsto en el Título III de la Ley 23.966 e impuestos para los Fondos Nacional de Autopistas y también Tecnológico del Tabaco. b) Los importes referidos a interés de financiación. Estas deducciones solo podrán ser efectuadas cuando se identifiquen y discriminen en forma precisa los conceptos enunciados en los instrumentos alcanzados por el tributo.

En la Provincia de Buenos Aires no existe normativa similar ni tratamiento del tema en el Código Fiscal. Sin embargo, el Colegio de Escribanos de la Provincia de Buenos Aires remite como “aviso previo” en la revisión del pago de impuestos, tasas y aportes, lo que ARBA toma como base imponible, que es el precio total con el IVA incluido, según surge de varios dictámenes internos elaborados por la Dirección Técnica:

S/ Resolución Normativa 62/2010. 5.2.5 ¿Cómo considerar el impuesto al valor agregado (IVA) respecto de la base imponible? El impuesto al valor agregado debe considerarse según las siguientes

situaciones: a) La base imponible será la suma que las partes hayan estipulado en el contrato, debiéndose, en el caso de discriminarse el IVA por tratarse de una operación entre responsables inscriptos, liquidar el impuesto de sellos sobre la suma de ambos conceptos, por cuanto la sumatoria de ambos representa el precio total de la operación. b) En el supuesto de que se estipule una suma y se aclare que en ella no se computa el impuesto al valor agregado, el mismo deberá integrar la base imponible, en base a la alícuota fijada por la ley del gravamen nacional vigente en la oportunidad de configuración del hecho imponible. c) En el caso de que en el contrato se deje constancia de que el importe fijado como precio incluye el IVA, deberá tomarse como base imponible dicho monto.

Informe N° 190 Tema: Impuesto de sellos. Base imponible. Inclusión del IVA. Tratamiento impositivo: 1) Inclusión de IVA. Cabe recordar que la Dirección Provincial de Rentas se ha expedido sobre la cuestión tratada; concretamente pueden citarse los Informes N° 74/00 y 67/01, conforme a los cuales debe tenerse en cuenta lo siguiente:

a) La base imponible será el importe que las partes hayan estipulado en el contrato, debiéndose, en el caso de discriminarse el IVA por tratarse de una operación entre responsables inscriptos, liquidar el impuesto de sellos sobre la suma del importe neto y el IVA, por cuanto la sumatoria de ambos representa el precio total de la operación.

b) En el supuesto de que se estipule un monto y se aclare que en él no se computa el IVA, el mismo deberá integrar la base imponible, en base a la alícuota fijada por la ley del gravamen nacional vigente en la oportunidad de configuración del hecho imponible.

c) En el caso de que en el contrato se deje constancia que el importe fijado como precio incluye el IVA, deberá tomarse como base imponible dicho monto.

Se consulta aquellos casos en que en los contratos se aclara que el precio estipulado es sin IVA (vgr. locación de obra, locaciones de servicios, convenio de gerenciamiento de proyecto, leasing). Al respecto, deberá estarse a la solución dispuesta en el punto b) precedente. En otros casos se indica que el precio estipulado es por el total de las obligaciones (vgr. contrato de provisión, contratos de encomienda profesional y técnica -en estos se aclara la condición frente al IVA-). La solución es la misma en estas situaciones: corresponde tomar como base imponible del impuesto de sellos el precio fijado en el contrato (...). CONCLUSIÓN: Conforme las consideraciones expuestas, pueden puntualizarse las siguientes conclusiones:

1) Inclusión del IVA en la base imponible del impuesto de sellos: el IVA forma parte del precio y, como tal, integra la base imponible, ello con las particularidades expuestas en el punto precedente y en los Informes 74/00 y 67/01 (...). VºBº DIRECCIÓN PROVINCIAL DE RENTAS 21/11/03.

Resulta inadecuada esta diferencia de criterio entre las jurisdicciones, considernado la doble imposición que ello impone.

El tratamiento atípico cuando el vendedor es miembro de un organismo internacional

SANDRA LENDNER

Descripción del caso

Aplicabilidad del tratado suscripto entre el Reino de Dinamarca y la República Argentina aprobado por Ley 24.838 con respecto a la venta de un inmueble que efectúa un funcionario de la Comisión Europea.

Normativa

Protocolo sobre Privilegios e Inmunidades de la UE; Ley 24.838; Ley 23.905 de Impuesto a la Transferencia de Inmuebles; Ley 23.966 de Impuesto sobre los Bienes Personales.

Análisis

El tratado suscripto entre el Reino de Dinamarca y la República Argentina se aplica a residentes de uno o de ambos Estados contratantes.

Tanto la Ley 23.905 como la Ley 23.966 establecen la exención para los miembros de misiones diplomáticas y consulares extranjeras, así como para su personal técnico, administrativo y sus familiares. En su defecto, la exención será procedente en la misma medida y

limitaciones, sólo a condición de reciprocidad. En el caso del impuesto a la transferencia de inmuebles, se aplicará además a inmuebles de miembros de representaciones que actúen en organismos internacionales de los cuales la Nación sea parte.

En uno de los certificados emitido por la Comisión Europea, consta que la residencia del contribuyente es Saint Gilles (Bélgica) y que su domicilio fiscal es en Brujas (Bélgica).

El artículo 13 del Protocolo establece que, para la aplicación de los impuestos sobre la renta, el patrimonio y las sucesiones, así como sobre los convenios celebrados entre Estados miembros de la Unión Europea para evitar la doble imposición, los funcionarios que para ejercer sus funciones establezcan residencia en el territorio de un Estado miembro distinto del país del domicilio fiscal que tuvieren en el momento de entrar al servicio de la Unión conservarán, tanto en el país de residencia como en el del domicilio fiscal, su domicilio en este último si pertenece a la Unión Europea.

Conclusión

El tratado entre el Reino de Dinamarca y la República Argentina no se aplicaría porque el vendedor reside en Bélgica. El vendedor no es diplomático en nuestro país y no ejerce sus funciones en un organismo del cual nuestro país forme parte.

Fusión-escisión en el impuesto de sellos

CABA

ALFONSO GUTIÉRREZ ZALDÍVAR

Principales modificaciones realizadas al Código Fiscal en relación con las fusiones y escisiones, desde el año 2008 a la fecha.³ Ley 541 de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Reseña histórica

Año 2008

CAPÍTULO I - Del hecho imponible

Art. 332. Concepto del hecho imponible en el impuesto de sellos. Están sujetas al impuesto de sellos, en virtud de cualquier contrato a título oneroso, las escrituras públicas por las que se transfiere el dominio de inmuebles situados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

a) Los instrumentos de cualquier naturaleza u origen por los que se transfiere el dominio o se otorgue la posesión de inmuebles situados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y la cesión de los mismos.

b) Los contratos sobre inmuebles de locación y sublocación, cesión de uso, *leasing* o cualquier otra forma de contrato por la cual una de las partes se obliga a pagar una suma de dinero a la otra a cambio de

³ Los destacados son del autor.

que ésta le proporcione el uso, disfrute o explotación de una cosa inmueble, para desarrollar en estas actividades comerciales.

c) Las escrituras traslativas de dominio de buques siempre que no sean para uso comercial, yates, naves, aeronaves y/o similares.

d) Las locaciones o sublocaciones de viviendas con muebles que se arrienden con fines turísticos.

Están incluidas las transferencias de dominio de inmuebles situados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires que se realicen con motivo de:

a) Aportes de capital a sociedades.

b) Transferencias de establecimientos comerciales o industriales.

c) Disolución de sociedades y adjudicación a los socios.

Art. 354. Aportes en bienes inmuebles. Con motivo de la constitución de sociedades, aumento de su capital social, absorción, fusión, escisión o reorganización de las mismas, el impuesto de sellos deberá abonarse en la oportunidad de la instrumentación del acto o contrato por el cual se perfeccione el dominio o la toma de posesión en cabeza del nuevo sujeto.

La redacción transcrita trajo a discusión si la transferencia de inmuebles por motivo de una fusión y/o escisión estaba gravada por el impuesto de sellos.⁴

4 Para conocer las posiciones que guiaron el debate, ver COMAS, Adrián C. “¿Deberían tributar impuesto de sellos las transferencias de dominio de inmuebles sitos en esta ciudad, en las escisiones y fusiones? O...la pelota quedó picando en el área chica (el delantero mejor posicionado podrá ahora intentar el remate al arco)”, en *Revista del Notariado*, n° 894, octubre–diciembre 2008, pp. 81-101.

Uno de los puntos sobre los que se basa una de las posiciones, como la del escribano Comas, es que dichos actos son gratuitos. Menciona el artículo 399, que establecía:

Gratuidad: **Art. 399:** El impuesto de sellos no se aplica a los actos que se realizan a título gratuito. El carácter gratuito debe resultar de cláusulas expresas en tal sentido, contenidas en la respectiva escritura pública o instrumento pertinente; en los actos entre comerciantes las cláusulas deben dar razón de la gratuidad.

Por ello, se aconsejaba mencionar expresamente en el acuerdo definitivo de fusión el carácter gratuito del acto. No existía aún el inciso 21 del artículo 477 actual.

Asimismo, el artículo 332 establecía: “Están sujetas al impuesto de sellos, en virtud de cualquier contrato a título oneroso”. Esta redacción se ha mantenido hasta la fecha con pequeños cambios. Ha agregado “los actos”, pero la referencia es que grava: “a título oneroso”, la que no ha sufrido modificaciones.

Año 2009

Art. 337. Hecho imponible. Concepto. Están sujetos al impuesto de sellos, de conformidad con las disposiciones del presente capítulo, los actos y contratos de carácter oneroso, siempre que:

a) se otorguen en jurisdicción de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, así como también los otorgados fuera de ella en los casos especialmente previstos en esta ley;

b) se formalicen en instrumentos públicos o privados, o por correspondencia en los casos previstos en el artículo 349, así como los que se efectúen con intervención de las bolsas o mercados de acuerdo con lo que se establece a dichos efectos.

Art. 366. Aportes societarios. Transferencia de dominio de bienes muebles e inmuebles. En el caso de que la transferencia de dominio de inmuebles o bienes muebles registrables tuviere lugar con motivo de aportes para la constitución de sociedades, aumento de su capital social, absorción, fusión escisión o reorganización de las mismas, el impuesto de sellos deberá abonarse sobre el precio pactado o la valuación fiscal, el que sea mayor, en la oportunidad de la instrumentación del acto o contrato por el cual se perfeccione la transferencia del dominio.

Art. 385. Enunciación. Están exentos: (...)

19. Constitución de sociedades y todo acto relacionado con su transformación, aumento de capital, prórroga del término de duración, fusión, escisión, división, disolución, liquidación y adjudicación. Quedan excluidas las transferencias de dominio de inmuebles situados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires que se realicen con motivo de aportes de capital a sociedades, transferencias de establecimientos comerciales o industriales y disolución de sociedades y adjudicación a los socios. (Texto modificado por la Ley 2997, aplicable a partir del 1/1/2009).

El 11 de mayo de 2009 la AGIP dictó la Resolución 285/2009 (la destacamos con el grisado porque no ha sido derogada a la fecha), que establece:

VISTO: La Ley 2997 (BOCBA N° 3092), modificatoria del Código Fiscal (t. o. 2008), y CONSIDERANDO: Que por la ley citada se introdujeron modificaciones al Código Fiscal (t.o. 2008); (...) Que, atendiendo a la modificación sustantiva que ha introducido la mencionada ley al impuesto de sellos, resulta necesario dictar las normas de interpretación general y aplicación del nuevo texto legal de manera de facilitar a dichos agentes el cumplimiento de sus obligaciones y deberes. (...) Por tanto, en ejercicio de las facultades conferidas por el artículo 14, inciso o), de la Ley N° 2603, el administrador gubernamental de Ingresos Públicos RESUELVE: (...) Art. 8 Quedan alcanzadas por la exención establecida en el artículo 385 apartado 19 del Código Fiscal las transferencias de dominio de inmuebles que se formalicen dentro del marco y con motivo de los procesos de transformación, fusión, escisión y división societaria.

Año 2010

Rige texto anterior.

Año 2011

TÍTULO XIV - Impuesto de sellos

CAPÍTULO I - Impuesto instrumental

Sección I - Disposiciones generales

Art. 358. Hecho imponible. Concepto. Están sujetos al impuesto de sellos, de conformidad con las disposiciones del presente capítulo, los actos y contratos de carácter oneroso, siempre que:

- a) Se otorguen en jurisdicción de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, así como también los otorgados fuera de ella en los casos especialmente previstos en esta ley;
- b) Se formalicen en instrumentos públicos o privados, o por correspondencia en los casos previstos en el art. 370, así como los que se efectúen con intervención de las bolsas o mercados de acuerdo con lo que se establece a dichos efectos.

Art. 388. Aportes societarios. Transferencia de dominio de bienes muebles e inmuebles. En el caso de que la transferencia de dominio de inmuebles o bienes muebles registrables tuviere lugar con motivo de aportes para la constitución de sociedades, aumento de su capital social, absorción, fusión escisión o reorganización de las mismas, el impuesto de sellos deberá abonarse sobre el precio pactado o la valuación fiscal, el que sea mayor, en la oportunidad de la instrumentación del acto o contrato por el cual se perfeccione la transferencia del dominio.

CAPÍTULO IV - Exenciones

Art. 407. Enunciación. Están exentos: (...)

19. Constitución de sociedades y de entidades civiles sin fines de lucro debidamente inscriptas y todo acto relacionado con su trans-

formación, aumento de capital, prórroga del término de duración, fusión, escisión, división, disolución, liquidación y adjudicación. Quedan excluidas las transferencias de dominio de inmuebles situados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que se realicen con motivo de aportes de capital a sociedades, transferencias de establecimientos comerciales o industriales y disolución de sociedades y adjudicación a los socios.

Lo que se agregó fue: “y de entidades civiles sin fines de lucro debidamente inscriptas”.

Año 2012

TÍTULO XIV - Impuesto de sellos

CAPÍTULO I - Impuesto instrumental

Sección I - Disposiciones generales

Art. 360. Hecho imponible. Concepto. Están sujetos al impuesto de sellos, de conformidad con las disposiciones del presente capítulo, los actos y contratos de carácter oneroso, siempre que:

- a) se otorguen en jurisdicción de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, así como también los otorgados fuera de ella en los casos especialmente previstos en esta ley;
- b) se formalicen en instrumentos públicos o privados, o por correspondencia en los casos previstos en el artículo 373, así como los que se efectúen con intervención de las bolsas o mercados de acuerdo con lo que se establece a dichos efectos.

Art. 392. Aportes societarios. Transferencia de dominio de bienes muebles e inmuebles. En el caso de que la transferencia de domi-

nio de inmuebles o bienes muebles registrables tuviere lugar con motivo de aportes para la constitución de sociedades, aumento de su capital social, absorción, fusión escisión o reorganización de las mismas, el impuesto de sellos deberá abonarse sobre el precio pactado o la valuación fiscal, el que sea mayor, en la oportunidad de la instrumentación del acto o contrato por el cual se perfeccione la transferencia del dominio.

CAPÍTULO IV - Exenciones

Art. 411. Enunciación. Están exentos: (...)

20. Constitución de sociedades y de entidades civiles sin fines de lucro debidamente inscriptas y todo acto relacionado con su transformación, aumento de capital, prórroga del término de duración, fusión, escisión, división, disolución, liquidación y adjudicación.

Quedan excluidas las transferencias de dominio de inmuebles situados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires que se realicen con motivo de aportes de capital a sociedades, transferencias de establecimientos comerciales o industriales y disolución de sociedades y adjudicación a los socios.

Año 2013

TÍTULO XIV - Impuesto de sellos

CAPÍTULO I - Impuesto instrumental

Sección I - Disposiciones generales

Art. 379. Actos y contratos comprendidos. Están sujetos al impuesto de sellos, de conformidad con las disposiciones del presente capítulo, los actos y contratos de carácter oneroso, siempre que:

- a) se otorguen en jurisdicción de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, así como también los otorgados fuera de ella en los casos especialmente previstos en esta ley;
- b) se formalicen en instrumentos públicos o privados, o por correspondencia en los casos previstos en el artículo 392, así como los que se efectúen con intervención de las bolsas o mercados de acuerdo con lo que se establece a dichos efectos.

Art. 411. Transferencia de inmuebles o muebles registrables por constitución de sociedades, aumento de su capital social, absorción, escisión o reorganización de las mismas. En el caso de que la transferencia de dominio de inmuebles o bienes muebles registrables tuviere lugar con motivo de aportes para la constitución de sociedades, aumento de su capital social, absorción, fusión, escisión o reorganización de las mismas, el impuesto de sellos deberá abonarse sobre el precio pactado, la valuación fiscal o el valor inmobiliario de referencia, cuando así correspondiere, el que sea mayor, en la oportunidad de la instrumentación del acto o contrato por el cual se perfeccione la transferencia del dominio.

Las palabras “fusión escisión” aparecen ahora separadas por una coma. Cabe recordar que una cosa es una “fusión”, otra es una “escisión” y otra diferente una “fusión escisión”. Sostenemos que no deberíamos utilizar esta separación, ya que antes se referían sólo a las fusiones escisiones. Posteriormente, el artículo se refiere a “reorganización de las mismas”.

CAPÍTULO IV - Exenciones

Art. 430 -Exenciones. Están exentos:

20. Constitución de sociedades y de entidades civiles sin fines de lucro debidamente inscriptas y todo acto relacionado con su transformación, aumento de capital, reducción de capital, suscripción de acciones y cuotas partes de interés de sociedades e integración de aportes irrevocables a cuenta de futuros aumentos de capital y su aceptación, prórroga del término de duración, fusión, escisión división, disolución, liquidación y adjudicación. Quedan excluidas las transferencias de dominio de inmuebles situados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires que se realicen con motivo de aportes de capital a sociedades, transferencias de establecimientos comerciales o industriales y disolución de sociedades y adjudicación a los socios.

Se agrega al artículo: “Reducción de capital, suscripción de acciones y cuotas partes de interés de sociedades e integración de aportes irrevocables a cuenta de futuros aumentos de capital y su aceptación”. También desaparece la coma entre “escisión” y “división”. Este cambio no modifica el alcance del impuesto.

Año 2014

TÍTULO XIV - Impuesto de sellos

CAPÍTULO I - Impuesto instrumental

Sección I - Disposiciones generales

CAPÍTULO IV - Exenciones

Art. 408. Actos y contratos comprendidos. Están sujetos al impuesto de sellos, de conformidad con las disposiciones del presente capítulo, los actos y contratos de carácter oneroso, siempre que:

- a) se otorguen en jurisdicción de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, así como también los otorgados fuera de ella en los casos especialmente previstos en esta ley;
- b) se formalicen en instrumentos públicos o privados, o por correspondencia en los casos previstos en el artículo 402, así como los que se efectúen con intervención de las bolsas o mercados de acuerdo con lo que se establece a dichos efectos.

Art. 421. Transferencia de inmuebles o muebles registrables por constitución de sociedades, aumento de su capital social, absorción, escisión o reorganización de las mismas. En el caso de que la transferencia de dominio de inmuebles o bienes muebles registrables tuviere lugar con motivo de aportes para la constitución de sociedades, aumento de su capital social, absorción, fusión, escisión o reorganización de las mismas, el impuesto de sellos deberá abonarse sobre el precio pactado, la valuación fiscal o el valor inmobiliario de referencia, cuando así correspondiere, el que sea mayor, en la oportunidad de la instrumentación del acto o contrato por el cual se perfeccione la transferencia del dominio.

CAPÍTULO IV - Exenciones

Art. 460 - Exenciones. Están exentos: (...)

20. Constitución de sociedades y de entidades civiles sin fines de lucro debidamente inscriptas y todo acto relacionado con su transformación, aumento de capital, reducción de capital, suscripción de acciones y cuotas partes de interés de sociedades e integración de aportes irrevocables a cuenta de futuros aumentos de capital y su aceptación, prórroga del término de duración, fusión, escisión, división, disolución, liquidación y adjudicación. Quedan excluidas

las transferencias de dominio de inmuebles situados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires que se realicen con motivo de aportes de capital a sociedades, transferencias de establecimientos comerciales o industriales y disolución de sociedades y adjudicación a los socios.

Normativa vigente

Año 2015

TÍTULO XV - Impuesto de sellos

CAPÍTULO I - Impuesto instrumental

SECCIÓN I - Disposiciones generales

Actos y contratos comprendidos:

Art. 425 - Están sujetos al Impuesto de Sellos, de conformidad con las disposiciones del presente Capítulo, los actos y contratos de carácter oneroso, siempre que:

a) Se otorguen en jurisdicción de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, así como también los otorgados fuera de ella en los casos especialmente previstos en esta ley.

b) Se formalicen en instrumentos públicos o privados, o por correspondencia en los casos previstos en el artículo 438 así como los que se efectúen con intervención de las bolsas o mercados de acuerdo con lo que se establece a dichos efectos.

CAPÍTULO IV

EXENCIONES

Exenciones:

Art. 477 - Están exentos: (...)

21. Constitución de sociedades y de entidades civiles sin fines de lucro debidamente inscriptas y todo acto relacionado con su transformación, aumento de capital, reducción de capital, suscripción de acciones y cuotas partes de interés de sociedades e integración de aportes irrevocables a cuenta de futuros aumentos de capital y su aceptación, prórroga del término de duración, fusión, escisión, división, disolución, liquidación y adjudicación. Quedan excluidas, las transferencias de dominio de inmuebles situados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que se realicen con motivo de aportes de capital a sociedades, transferencias de establecimientos comerciales o industriales y disolución de sociedades y adjudicación a los socios.

Conclusiones

La posición que sostenemos es que las transferencias de inmuebles que se realicen al transmitirse una universalidad de bienes con motivo de una fusión o escisión no están alcanzadas por el impuesto de sellos. Los fundamentos que nos permiten llegar a esta conclusión son los siguientes:

1) Se encuentran incluidas en las exenciones el artículo 477 inciso 21. Al expresar “todo acto relacionado” con la fusión, escisión, alcanza todos los bienes que incluyen la universalidad de bienes que se transfieren.

Luego, al final del inciso 21, aclara cuáles son los actos que quedan excluidos de la exención, al mencionar que:

Quedan excluidas las transferencias de dominio de inmuebles situados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires que se realicen con

motivo de aportes de capital a sociedades, transferencias de establecimientos comerciales o industriales y disolución de sociedades y adjudicación a los socios.

Esta aclaración refuerza nuestra postura, ya que, de lo contrario, dichos actos (por ejemplo, los aportes de inmuebles a sociedades) estarían alcanzados con la exención al estar dentro de los actos mencionados por el inciso 21 transcripto. Al establecerse: “Están exentos: (...) y todo acto relacionado con su transformación, aumento de capital (...)”.

2) La Resolución 285/2009, que a la fecha no ha sido derogada, fue necesario que se dictara, ya que en la redacción del Código Fiscal del año 2008 las transferencias de inmuebles por motivos de fusiones o escisiones parecían quedar alcanzadas por el impuesto. En ese momento se planteó quién debería retener el impuesto y abonar. De la redacción del artículo surgía: “(...) deberá abonarse en la oportunidad de la instrumentación del acto o contrato por el cual se perfeccione el dominio o la toma de posesión en cabeza del nuevo sujeto”.

Las transferencias de dominio, de acuerdo con el artículo 82, segundo párrafo, de la Ley de Sociedades, se producen al inscribirse en la Inspección General de Justicia (o registro respectivo) el acuerdo definitivo de fusión/escisión:

La nueva sociedad o la incorporante adquiere la titularidad de los derechos y obligaciones de las sociedades disueltas, produciéndose la transferencia total de su respectivos patrimonios al inscribirse en el registro Público de comercio el acuerdo definitivo de fusión y

el contrato o estatuto de la nueva sociedad o el aumento de capital que hubiere tendido que efectuar la incorporante.

O sea, según esta norma, los escribanos no podríamos actuar como agentes de retención.

Por otro lado, se destaca la importancia de que la transferencia del patrimonio se produce recién al inscribirse el acuerdo. En ese sentido, el artículo 87 de la Ley de Sociedades establece que “cualquiera de las sociedades interesadas puede demandar la rescisión del acuerdo definitivo de fusión por justos motivos hasta el momento de su inscripción registral”; luego de su inscripción, la fusión ha finalizado y, por lo tanto, el patrimonio se ha transferido.

En un mismo sentido, el último párrafo del artículo 84 de la Ley de Sociedades establece la necesidad de una administración durante el periodo en que se firma el acuerdo definitivo de fusión y ésta se inscribe.

En su momento, algunos interpretaron que si la inscripción de los inmuebles a nombre de la nueva sociedad (inmuebles que ya fueron transferidos al inscribirse la escisión, restando sólo anotar al Registro de la Propiedad Inmueble) era realizada mediante escritura pública, el escribano debería retener. Es por ello que, en la confusión, algunos optaron por realizar la inscripción mediante oficio. Esta confusión ayudó a que ahora algunos interpreten que los Registros de la Propiedad Inmueble sólo inscriben estas transferencias cuando el instrumento es emitido por el Registro de Comercio respectivo, y no aceptan la escritura pública. Esta interpretación

es errónea respecto a los Registros de la Propiedad Inmueble de la Ciudad de Buenos Aires y de otras jurisdicciones, y gradualmente se está resolviendo a través del dictado de directivas técnico-registrales.

3) En el año 2009 se incluyen en el inciso 19 del artículo 385 las fusiones y las escisiones.

4) La transferencia de una universalidad de bienes por motivo de una fusión o escisión no es un acto oneroso, sino una transmisión universal de tipo neutro (tampoco es gratuita). En las disposiciones generales, el artículo 408 establece: “Actos y contratos comprendidos. Están sujetos al impuesto de sellos, de conformidad con las disposiciones del presente capítulo, los actos y contratos de carácter oneroso”. En un mismo sentido, el artículo 430, que trata la “Transferencia de inmuebles o bienes registrables por donación, partición de herencia, división de condominio o división de sociedad conyugal”, establece:

(...) la base imponible estará constituida por el monto de la contraprestación pactada y siempre que esté constituida por una suma cierta y determinada. De no existir contraprestación de dichas características, el acto no estará alcanzado por el impuesto.

Además de lo expuesto y como mayor justificativo legal para considerarlo fuera del ámbito del impuesto de sellos, la fusión y la escisión no son negocios onerosos de traslación.

Consideraciones finales

El escribano como agente de información

SUSANA VIOLETA SIERZ

Límite a la obligación de informar

El notario tiene la carga pública de informar y, a la vez, velar porque ese deber no afecte los derechos individuales.

La Constitución Nacional protege el derecho a la intimidad, la inviolabilidad de la correspondencia epistolar, los papeles privados, los datos e informes (arts. 18, 19, 43 y concordantes); puntualmente, a través de la acción de habeas data, legislado en el artículo 43, 3º párrafo⁵:

... toda persona podrá interponer esta acción para tomar conocimiento de los datos a ella referidos y de su finalidad, que consten en registros (...) y en caso de falsedad (...) para exigir la supresión, rectificación, confidencialidad...

Con esta garantía se tiende a la tutela del derecho a la intimidad, a mantener el secreto de la información y al control de los datos suministrados.⁶

El tema sería cómo compaginar estas facultades constitucionales con las obligaciones de información.

5 Párrafo agregado por la reforma constitucional del año 1994. El habeas data fue reglamentado por la Ley 25.326. La cursiva nos pertenece.

6 ZARINI, Helio, *Constitución Argentina. Comentada y concordada*, Buenos Aires, Astrea, 1996, p. 213.

Deber de informar

La Ley 11.683 otorga a la AFIP la atribución de citar al firmante de la declaración jurada o a cualquier otro que tenga conocimiento de las operaciones indicadas, para comunicar verbalmente o por escrito las preguntas vinculadas con hechos imponible. Asimismo, ha implementado regímenes específicos; entre ellos, los derivados del artículo 107 de ley citada, que impone importantes obligaciones de informar a los funcionarios públicos, lo que constituye una dispensa por causas justificadas, en aras de un interés superior.

Otros organismos poseen diferentes resoluciones que suman deberes informativos notariales, tales como AGIP, ARBA, UIF y otros, cuya identificación omitiremos para abreviar este epílogo.

Se ha señalado ya⁷ la íntima relación entre los deberes de colaboración de los escribanos y los de contribución al sostenimiento del Estado. Ésta no sólo se logra con el pago de los tributos, sino también con el cumplimiento de los deberes informativos, de importancia para los órganos gubernamentales. Lo que intentamos es dar cuenta de su límite.

Al hallarse el notario obligado a cumplir su deber como agente de información, deben compatibilizarse las distintas reglamentaciones que le permitan al profesional mantener el sigilo y, a la vez, a las autoridades políticas, verificar su deber esencial de fiscalizar los cumplimientos tributarios y no tributarios y brindarles seguridad a los habitantes de la Nación.

7 DI PIETROMICA, Viviana, *Régimen tributario en la actuación notarial*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2009, 2da. ed., p. 92.

¿Excesos en la reglamentación tributaria?

La doctrina se plantea si es posible justificar la legalidad de estos excesos. Puntualmente, no hay claridad en el panorama normativo legal, lo que se complementa muchas veces con órdenes de servicio internas y externas; en otras ocasiones, con lagunas fluidas; pero, en todos los casos, con la enorme cantidad de penas para el incumplimiento notarial o para el cumplimiento parcial o extemporáneo. Estas varían desde multas de sumas elevadas hasta procesos administrativos y judiciales de envergadura.

Esto lleva a que, por un temor casi reverencial, los profesionales informen todo lo necesario y también lo innecesario, cayendo en un sinfín de notificaciones que exceden su función. Dichos excesos distraen la atención jurídica del escribano y le insumen tiempo y responsabilidad extranotarial, mientras que la falta de leyes claras desdibuja su función.

Por otro lado, se fomenta indirectamente una incertidumbre profesional generalizada, que muchas veces escapa del marco normativo, violando de tal modo el principio de legalidad. Por eso, muchos estudiosos se cuestionan acerca de la constitucionalidad de dichas reglamentaciones.

Secreto profesional y obligación de informar

El escribano debe guardar secreto de la matriz y de la documentación anexa. Tal como hemos sostenido⁸, dichas obligaciones se

8 SIERZ, Susana V., *Derecho tributario notarial argentino*, Buenos Aires, Di Lalla, 2013, p. 10.

plasman en los incisos j) y p) del artículo 29 de la Ley 404. Su incumplimiento se plantea en términos de responsabilidad profesional, civil y penal, que pueden ser acumulativas. Bueres⁹ ha indicado que la violación del secreto por parte del escribano comporta la trasgresión de un resultado, lo que lo hace pasible de la penalidad respectiva. Por ello, en principio, el notario sólo puede exhibir el protocolo (art. 73 Ley 404) a requerimiento judicial o a solicitud de quienes demostraren un interés legítimo. Además, el profesional tiene la facultad de tomar los recaudos necesarios para que, en los casos en que deba mostrarlo, no se altere el derecho a la intimidad de las partes, ni las obligaciones legales que surgen por imperio de la función. La ley local, con la reforma del año 2011, lo enfatiza al prescribir “sólo por orden de juez competente o imperativo legal, podrá liberarse al escribano de dicho secreto”.

Cabe destacar la postura del Tribunal Superior de Justicia de la CABA¹⁰, que puede sintetizarse de la siguiente manera.

El Tribunal indica que ante la colisión de dos normas, una de carácter federal (Ley 25.246) y una de carácter local (Ley 404), debe prevalecer la primera y, por lo tanto, la UIF tiene amplias facultades para solicitar a cualquier organismo público, nacional, provincial, municipal y a personas físicas o jurídicas todo elemento que considere de utilidad para cumplir con su tarea investigadora. Así, los su-

9 BUERES, Alberto J., *Responsabilidad civil del escribano*, Buenos Aires, Hammurabi, 1984, p. 87.

10 Respuesta del Tribunal Superior de Justicia de la CABA de fecha 10/11/2014 a una consulta efectuada por el Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires: https://www.colegio-escribanos.org.ar/noticias/2014_11_18_Tribunal_superior_respuesta_UIF.pdf

jetos obligados por el artículo 20 de la Ley 25.246 (escribanos, entre otros), ante el supuesto de una operación sospechosa, no podrán oponer el secreto profesional. Aclara que tampoco podrá oponerse la reserva bursátil y fiscal, entre otras.

El Tribunal indica, además, que el notario se halla eximido del cumplimiento del secreto profesional en las hipótesis extremas de una operación sospechosa, debiendo exhibir las escrituras relacionadas con ella (sin extenderse más allá de ella), salvo que se posea una orden de un juez competente. Ante la duda respecto de cuándo un requerimiento queda comprendido en una operación sospechosa, debe evaluarse el artículo 21 de la Ley 25.246, donde se establecen las pautas objetivas, sus modalidades y límites.

La única excepción que ejemplifica el Tribunal para proteger la intimidad de los otorgantes, permitiendo al notario negar información a la UIF, estaría conformada por el caso de un testamento por escritura pública cuando el otorgante se encontrara vivo.

Sugerencias respecto de los datos que los escribanos deben pedir:

- Solicitar los que sean necesarios para cumplir con las obligaciones legales con una actitud clara, por medios legales y sin actuaciones subrepticias ni temerosas.
- Actualizarlos y corregirlos con periodicidad.
- Conservarlos por el plazo que establece la ley, en archivos de fácil acceso que denoten seguridad.

Sugerencias respecto del cumplimiento obligatorio:

- Solicitar la conformidad del requirente al momento de suministrar sus datos personales para la redacción de un instrumento notarial.
- Cumplir las informaciones (tributarias y no tributarias) a los organismos respectivos, dentro del marco legal y en los plazos previstos.

Conclusión

Dado que, por un lado, la realidad muestra que los requirentes demandan un asesoramiento eficaz e integral, una correcta pero celera liquidación tributaria, la pronta y eficaz interpretación de impuestos, y, por el otro lado, existe la obligación del notario de informar a los distintos organismos:

- El arte notarial puede ser agilizado con las técnicas modernas, para que, a la par de mantenerse en lo propio de la singularidad, logre una reducción de tiempos sin masificar la función.
- Es necesario encarar las tareas informativas con determinación y seguridad, evitando exageraciones en desmedro del propio notario y del requirente.
- Es importante no sólo conocer las distintas obligaciones, sino orientarlas legal y prudentemente, sin actitudes temerosas.