

**Vademécum
Derecho tributario
para escribanos
2013**

**Instituto de Derecho Tributario
del Colegio de Escribanos de la
Ciudad de Buenos Aires**

CONSEJO DIRECTIVO

Ejercicio 2011-2013

Presidente	Carlos Marcelo D'Alessio
Vicepresidenta	Eleonora Rebeca Casabé
Secretario	Eduardo Héctor Plaetsier
Secretaria	María Cristina Ester Moore
Prosecretario	Carlos Ignacio Allende
Prosecretaria	Pilar María Rodríguez Acquarone
Tesorero	José María Labayru
Protesorero	Álvaro D. Ramírez Arandigoyen
Vocales titulares	Natalia Rosalía Iapalucci Francisco Massarini Costa Alba Rosa Muñiz de León Tomás Pampliega María Belén Oyhanarte Mauricio Feletti Juan Manuel Sanclemente Rodolfo José Kligmann Luzbelia Billordo Horacio Francisco Ballestrín
Vocales suplentes	Ezequiel Cabuli Bernardo Mihura de Estrada Rosana Fabiana Gimeno Mabel Cristina Bandaccari María Eugenia Diez Víctor Manuel Di Capua

INSTITUTO DE DERECHO TRIBUTARIO

Ricardo Antonio Armando

Maritel Mariela Brandi Taiana

María Florencia Capilla de Viale

Antonio Joaquín Cinque

María Rosa Cohen

Adrián Carlos Comas

Luis Adolfo García Bergström

Karina Andrea Gissara de Díaz

Pablo Julián González Mantelli

Alfonso Gutiérrez Zaldívar

Sandra Natacha Lendner

Rita Josefina Menéndez

Bernardo Mihura de Estrada

Javier Isaac Molina

Paula María Rodríguez Foster

Alberto Alejandro Rodríguez Piola

María Nélide Saguá

Nelly Alicia Taiana de Brandi

Noemí del Valle Zambrano

Introducción

Como lo hiciera en años anteriores, el Instituto de Derecho Tributario ofrece nuevamente a los colegas su colaboración en la materia que nos reúne, tan compleja y de tanta responsabilidad, poniendo a disposición esta guía impositiva, actualizada, que reúne las obligaciones y deberes tributario-notariales.

Este trabajo se hizo con el esfuerzo de colegas integrantes del Instituto, que dedicaron su tiempo al abordaje de la problemática fiscal, aplicando el más ecuánime criterio jurídico y la razonabilidad como norma rectora interpretativa.

Este aporte se centra en el análisis de las retenciones que corresponden a los negocios en los que interviene el escribano directa o indirectamente, ya que, en la mayoría de los casos, al autorizar escrituras que contienen hechos impositivos, la ley nos señala como responsables solidarios con el contribuyente.

Hacemos hincapié en:

- Los tributos nacionales: impuesto a las ganancias e impuesto a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas (ITI).
- Los tributos locales: el impuesto de sellos en la Ciudad de Buenos Aires y en la provincia de Buenos Aires, y, también en esta última jurisdicción, el impuesto a la transmisión gratuita de bienes (ITGB).
- Deberes de información: el código de oferta de transferencia de inmuebles (COTI) y los sistemas de información con relevancia notarial (CITI, SICORE, etc.). Es importante manejarlos con soltura, ya que la omisión de los deberes de informar y/o controlar constituye una infracción sujeta a sanción.

Para cada impuesto señalamos la normativa y el hecho generador del tributo e indicamos el sujeto pasivo, la base imponible y la alícuota. En algunos casos, también tratamos casos concretos y resolvemos preguntas diarias del quehacer notarial en sus aspectos tributarios. Se trata de establecer un texto de acceso cómodo, uso ligero y consulta cotidiana, lejos de ser un sesudo tratado de la materia, pero con la seriedad que la disciplina requiere y que nuestro cuerpo notarial merece.

En esta nueva versión, además de cuestiones de vigencia de los códigos correspondientes al año 2013, se incorporaron trabajos especialmente redactados, orientados al interés manifestado por colegas que nos hicieron llegar sus consultas (cesión de derechos, permutas, etc.).

El lector comprobará que los temas tratados no agotan la materia, situaciones o dudas. La intención del Instituto es continuar profundizando el

análisis en los próximos períodos de trabajo, para continuar su actualización. Este es un trabajo en constante evolución.

A fin de obtener mayores beneficios colectivos en nuestra tarea, solicitamos a los colegas que nos hagan llegar sus inquietudes, consultas y propuestas, a través del correo electrónico (instituto_derecho_tributario@colegio-escribanos.org.ar) o por la vía administrativa colegiada (nota por Mesa de Entradas). Desde ya, quedan invitados a participar, actualizando este texto, que se enriquecerá día a día con el ejercicio de la profesión justo, prudente y analítico.

Instituto de Derecho Tributario

Buenos Aires, enero de 2013

ÍNDICE

IMPUESTOS NACIONALES

Impuesto a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas (ITI)	13
Impuesto a las ganancias	17
Apéndice	21

IMPUESTOS LOCALES

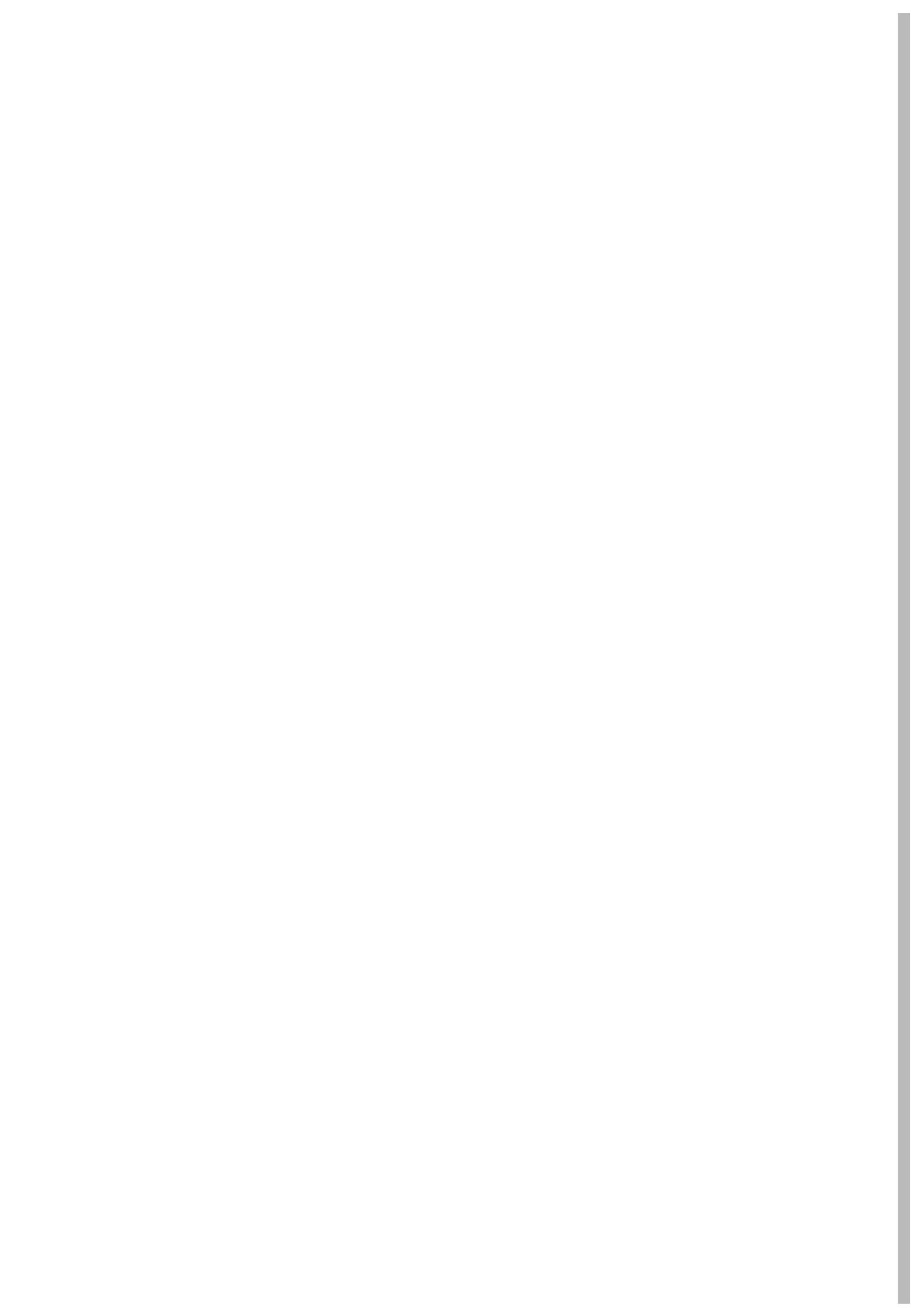
Impuesto de sellos de la Ciudad de Buenos Aires	31
Apéndice	45
Impuesto de sellos de la provincia de Buenos Aires	47
Impuesto a la transmisión gratuita de bienes de la provincia de Buenos Aires (ITGB)	57

SISTEMAS

Introducción	71
Sistema integrado de escrituras (SIE)	73
Sistema integrado de aplicaciones (SIAP). Versión 3.1 release 5	75
Código de ofertas de transferencia de inmuebles (COTI)	79
Unidad de Información Financiera (UIF). On line	81
Impuesto a la transferencia gratuita de bienes (ITGB)	83
Registración de transferencia de participaciones societarias	85

ANEXOS

Permuta	89
Fideicomiso	91
Cesión de derechos hereditarios	93
Reorganización empresarial	99
Subasta judicial	105
Preguntas frecuentes AFIP	109



Impuestos nacionales

Impuesto a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas (ITI)

Ley: 23.905

Vigencia: desde el 19/2/1991

Reglamentación: Resolución 2141/06 (dictada el 6/10/06). Antes, resoluciones 3319/91, 3333/91, 3461/92, 4087/95, 124/98, 2148/06, 2153/06, 2303/07, 2369/07 y 2569/09

Aplicación: nacional

Definición

Impuesto instantáneo que se aplica a la transferencia de inmuebles a título oneroso. Es *instantáneo*, en comparación con otros, como el impuesto a las ganancias, que es de *ejercicio*.

Objeto del impuesto. Hecho imponible

Transferencia a título oneroso de dominio de inmuebles ubicados en el país, siempre que la operación no esté alcanzada por el impuesto a las ganancias, cualquiera sea la causa: venta, cambio, permuta, dación en pago, aportes a sociedades, cesión de boletos de compraventa (art. 1, Resolución 2141/06).

Exclusión del objeto: la expropiación.

Nacimiento del hecho imponible

El impuesto es adeudado desde el momento en que opera la transferencia gravada, es decir, cuando existe:

- Boleto o documento equivalente, y se otorgó la posesión o se realizó el acto de entrega de posesión, consecuente del instrumento previo.
- Escritura traslativa de dominio.
- Subasta judicial, una vez firme el auto de aprobación del remate.

Sujetos

Activo:

el Fisco nacional (AFIP).

Pasivo:

personas físicas capaces o incapaces según el derecho común y las sucesiones indivisas, siempre que no haya declaratoria de herederos o auto que declare válido el testamento, y en la medida en que no estén alcanzadas por el impuesto a las ganancias.

Agentes de retención

- a) Escribanos de registro (titulares, adscriptos, etc.), en todos los casos.
- b) Los adquirentes y/o cesionarios de boletos o similares, en los casos que corresponda, siempre que no haya intervenido un escribano.

Base imponible

- Se fija sobre el valor de la transferencia, nunca se aplica sobre la valuación fiscal.
- En caso de que el precio no fuera determinado, corresponderá aplicar el precio de plaza. Si éste no fuera conocido, el enajenante deberá solicitar una constancia de valuación ante la AFIP (art. 6, Resolución 2141/06). El precio de las operaciones pactadas en moneda extranjera se convertirá a la cotización del día anterior, tipo vendedor, del Banco de la Nación Argentina. No corresponde que las partes fijen el cambio. Si el enajenante fuera un residente del exterior, él o su representante deberán solicitar un certificado de retención ante la AFIP (art. 6, Resolución 2141/06).

Alícuota. Quince por mil (15 ‰)

Si el pago del precio se realiza en cuotas, la retención se efectuará sobre el precio total, a menos que el importe a retener sea superior a la suma abonada por el pago de la operación. En ese caso, se practicará hasta dicha suma. Le corresponderá al sujeto pasivo ingresar la diferencia entre el importe que correspondería retener y el efectivamente retenido. Este mismo procedimiento se aplica para los agentes de retención.

Opción de no retención

- El artículo 14 de la Ley 23.905 establece esta opción para los siguientes casos:
 - "... venta de la única vivienda y/o terrenos del contribuyente con el fin de adquirir o construir otra destinada a casa habitación propia..."
 - "... se ceda la única vivienda y/o terrenos con el propósito de destinarlos a la construcción de un edificio bajo el régimen de la Ley 13.512 [...] y se reciba como compensación por el bien [...] hasta una unidad funcional..."
- La opción se deberá formular conjuntamente con el nacimiento del hecho imponible y se aplicará aun cuando la compra hubiere sido anterior, siempre que las operaciones se efectúen dentro del término de un año anterior o posterior.
- Se deberá dejar constancia de la opción ejercida por el contribuyente en el texto del instrumento.

- El contribuyente deberá gestionar ante la AFIP un certificado de no retención, del cual se deberá dejar constancia en el texto del instrumento.

Ingreso

- Escribanos: por quincena y su vencimiento opera según terminación del CUIT del agente de retención.
- Compradores o cesionarios: 5 días hábiles de practicada la retención.

Casos en los que no corresponde retener

- Cuando la operación esté alcanzada por el impuesto a las ganancias (art. 8, Ley 23.905).
- Cuando se haga uso de la opción de no retención (art. 14, Ley 23.905).
- Cuando haya intervenido en la misma operación un agente de retención (escribano, comprador o cesionario) en forma previa. En estos casos, se deberá exigir una copia autenticada del instrumento que acredite tal circunstancia o, en su caso, la respectiva autorretención (art. 3, penúltimo párrafo, Resolución 2141/06).
- Si hubo cesiones intermedias con posesión, se deberá cumplir con el pago o dejar acreditada la exención en las transferencias. En caso contrario, se deberá dejar constancia de la omisión en la escritura y se deberá retener el impuesto por la última (art. 3, último párrafo, Resolución 2141/06).
- Cuando la transmisión de dominio se efectúe en el marco del régimen de regularización de dominio a favor de ocupantes sin título, previsto en la Ley 24.374, y no medie transferencia de fondos entre los interesados durante el trámite instituido por la misma (art. 3, inc. e, Resolución 2141/06).

Operación exenta. Misiones diplomáticas

Artículo 10, Ley 23.905:

“La transferencia de inmuebles pertenecientes a los miembros de misiones diplomáticas y consulares extranjeras, a su personal técnico y administrativo y a sus familiares se encuentran exentas del impuesto, en la medida y con las limitaciones que establezcan con los convenios internacionales aplicables. En su defecto, la exención será procedente en la misma medida y limitaciones, sólo a condición de reciprocidad. Igual tratamiento se aplicará a los inmuebles de los miembros de las representaciones, agentes y, en su caso, sus familiares que actúen en organismos internacionales de los que la Nación sea parte, en la medida y con las limitaciones que se establezcan en los respectivos convenios internacionales”.

Obligaciones complementarias

En los casos en que correspondió realizar la retención:

- Entregar al sujeto una constancia de la retención efectuada.
- Dejar constancia en la escritura del importe de la retención.
- Dejar constancia en la escritura de la constancia de valuación y del certificado de retención emitido por la AFIP, en los casos que corresponda.
- Informar a la AFIP e ingresar el monto retenido.

En los casos en que no corresponde efectuar la retención (art. 14):

- Dejar constancia en la escritura de la opción ejercida por el contribuyente y del certificado de no retención emitido por la AFIP.
- Informar al organismo.

En los casos de no retención por otros motivos:

Dejar constancia del motivo de no retención.

Casos especiales

- Ventas judiciales (arts. 18 y 19, Resolución 2141/06).
- Poderes especiales irrevocables (art. 20, Resolución 2141/06), siempre que se entregue la posesión.
- Residentes en el exterior (art. 21, Resolución 2141/06).

Impuesto a las ganancias

Ley: 20.628 (texto ordenado Decreto 649/97)

Reglamentación: Decreto reglamentario 1344/98. Resoluciones 2139/06, 2140/06, 2312/07, 2369/07, 2569/09

Aplicación: nacional

Análisis

Antes de abocarnos a la actuación del escribano ante el impuesto a las ganancias, es necesario hacer un somero análisis para que se puedan determinar cuáles son los actos o los sujetos comprendidos por este tributo. Para que los resultados estén gravados, se requiere:

- Periodicidad
- Permanencia de la fuente
- Actividad productora que habilite la fuente

Todas las ganancias obtenidas por personas de existencia ideal o visible (estas últimas si cumplen los requisitos antes enumerados) quedan sujetas a este gravamen. Se incluyen como sujetos tributarios de este impuesto a las sucesiones indivisas.

Los residentes tributan sobre todas las ganancias obtenidas en el país o en el exterior. Los no residentes tributan sólo sobre las ganancias de fuente argentina.

Son residentes (arts. 119 y ss., Ley de Ganancias, y art. 165, Decreto reglamentario):

- Las personas de existencia visible, argentinas, excepto que hayan perdido su condición de residentes.
- Las personas de existencia visible, extranjeras, que hayan obtenido la residencia permanente en el país o que, sin haberla obtenido, hayan permanecido en el país —con autorizaciones temporarias— por períodos superiores a 12 meses. En este supuesto, las ausencias temporarias del país no deben superar los 90 días.
- Las sucesiones indivisas en las que el causante, a la fecha de fallecimiento, revistiera la condición de residente.
- Los sujetos comprendidos en el inciso a del artículo 69 de la Ley de Ganancias (sociedades, asociaciones, fondos de inversión, fideicomisos).
- Las sociedades, empresas o explotaciones unipersonales constituidas o ubicadas en el país, incluidas en el inciso b y en el último párrafo del artículo 49 de la Ley de Ganancias.
- Los fideicomisos regidos por la Ley 24.441 y los fondos comunes de inversión

comprendidos en el segundo párrafo del artículo 1 de la Ley 24.083 como administradores de patrimonio ajeno.

Contribuyentes y responsables

Son sujetos pasibles de la retención del impuesto (art. 3, Resolución general 2139/06):

- Personas de existencia visible, capaces o no.
- Las sucesiones indivisas, mientras no exista una declaratoria de herederos, o la aprobación de testamento y cuenta particionaria.
- Las sociedades del artículo 69 de la Ley de Ganancias, las sociedades o empresas unipersonales y los fideicomisos en los que el fiduciante posea el carácter de beneficiario (art. 49 e, inciso incorporado a continuación del d, Ley de Ganancias).

Agentes de retención (artículo 2, Resolución 2139/06)

- Escribanos de registro.
- Cesionarios de boletos de compraventa o documentos equivalentes, y de transferencia de cuotas o participaciones sociales, en operaciones realizadas sin intervención de escribanos de registro.

Operaciones sujetas a retención

- Transmisión de dominio de inmuebles a título oneroso.
- Cesión de boleto de compraventa de inmuebles.
- Cesión de cuotas y participaciones sociales (Resolución 2139).
- Venta de acciones (Resolución 1107).

Para estos casos, sólo quedarán gravadas las transferencias efectuadas por transmitentes habitualistas.

Importe a retener (artículos 5 y 7, Resolución general 2139/06)

El monto a retener es el 3% sobre el total del precio, valuación fiscal o constancia de valuación, el que fuere mayor. Esta alícuota es un pago a cuenta de la liquidación que el contribuyente realiza y paga anualmente. Sólo se liquidará parcialmente cuando no alcance el dinero recibido para abonar el impuesto a las ganancias. En estos casos, se retiene el importe recibido y el agente de retención debe informar la diferencia observada.

Plazo de ingreso de la retención

- En el caso de escrituras autorizadas entre el 1 y el 15 de cada mes, se ingresa

de acuerdo al cronograma de los fideicomisos no financieros regidos por la Ley 24.441, a fin de atribuir al fiduciante beneficiario los resultados e impuestos, cuando fuere procedente.

- En el caso de las escrituras autorizadas entre el 16 y el 31, se ingresa junto con la declaración jurada mensual (*Formulario 744*), de acuerdo al cronograma de vencimientos, según la terminación del CUIT.

Verificación del hecho imponible (artículo 3, Ley de Ganancias)

En el caso de inmuebles, la operación pasible de retención se considera configurada cuando se celebra el boleto de compraventa o un compromiso similar, se entrega la posesión o en el acto de otorgarse la escritura traslativa de dominio.

Determinación del monto imponible. Casos especiales

- En *ventas judiciales*, se determina sobre el precio o la valuación, el que fuere mayor. El escribano debe solicitar los fondos al juzgado y, en caso de que no los tenga o fueren insuficientes, deberá actuar como agente de información por el total del impuesto o por la parte no abonada (arts. 13 y 14, Resolución general 2139).
- En las *permutas*, se retendrá sólo si hubiera una parte del precio abonado en dinero, en efectivo. Sobre esa suma se practica la retención. De no mediar retención, el escribano deberá actuar como agente de información (art. 15, Resolución general 2139).
- *Poderes especiales irrevocables*:
 - Boleto con posesión entregada (art. 3).
 - Boleto sin posesión pero con pago total del precio integrado en ese acto (art. 16).
- En *loteos con fines de urbanización*, corresponde aplicar el impuesto a las ganancias cuando del fraccionamiento de una misma unidad resulte un número de lotes superior a 50. Si no se obtienen por lo menos 51 lotes, el sujeto —no empresa— debe tributar el impuesto a la transferencia de inmuebles. Cuando los loteos no sean simultáneos —y no se llegara a obtener en cada uno más de 50 lotes, pero se supere ese número en conjunto— y, en el lapso de 2 años de la iniciación de las ventas (firma del primer boleto de venta) se vendieren más de 50 lotes (art. 89, Decreto reglamentario), se debe abonar el impuesto a las ganancias.
- La *edificación y venta por régimen de propiedad horizontal* se encuentran gravadas por el impuesto a las ganancias, en todos los casos y cualquiera

fuere la cantidad de unidades construidas (art. 90, Decreto reglamentario). Según el criterio de la AFIP expresado en algunos dictámenes, no es aplicable el impuesto en el caso de venta de unidades provenientes de un inmueble cuyo titular no fue el que construyó, sino el que posteriormente lo modificó y lo dividió en propiedad horizontal, a menos que él mismo fuera sujeto del impuesto a las ganancias por la actividad que desarrolla.

Obligación notarial (artículo 18, Resolución general 2139)

El escribano deberá dejar constancia del monto retenido en la escritura que autorice, o bien de las causas por las que no hubiera hecho retención del impuesto.

Casos en que no corresponde efectuar la retención (artículo 19, Resolución general 2139)

- Reorganización de sociedades (arts. 77 y cc., Ley 20.628, t. o. 1997).
- Transferencia que responda a expropiaciones a favor del Estado nacional, provincial, municipal o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
- Operación imputable impositivamente al mismo período fiscal de escrituración y en la que el cesionario hubiese actuado como agente de retención. En ese caso, debe serle entregado al escribano el comprobante respectivo y éste deberá dejar constancia en la escritura.
- Operaciones alcanzadas por el impuesto a la transferencia de inmuebles.
- Operación imputable a un período anterior al del acto escriturario, cuando se entregue al escribano certificado extendido por contador público, debidamente legalizado por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas, que acredite que consten todos los datos del sujeto obligado, del bien transferido, la fecha e importe de la operación, el período fiscal de imputación, el resultado impositivo, más la fecha y el lugar de pago.
- Operaciones con certificado de no retención, extendido por la AFIP (casos como reemplazo de bien de uso u operaciones que arrojan quebranto, etc.).
- Operaciones con comprobante de autorretención y pago del impuesto por la operación a escriturar.
- Transferencias de dominio regidas por la Ley 24.374 (Ley de Regularización de Dominios para Ocupantes sin Título).
- Transferencias de dominio del régimen establecido por la Ley 22.927. En todos los casos en que se presenten al agente de retención certificados de retención o de no retención emitidos por la AFIP, el escribano deberá verificar su autenticidad y vigencia en la página de la AFIP (art. 36, Resolución general 2139/06 y Resolución general 2140/06).

Apéndice

Certificado de retención. Beneficiarios del exterior

El procedimiento que debe aplicarse a fin de solicitar el certificado de retención para residentes en el exterior está determinado por la Resolución general 2141/06.

Puntos a tener en cuenta:

- La agencia en la cual se debe solicitar el certificado es la que corresponde al responsable sustituto y, supletoriamente, la de la ubicación del inmueble (art. 35).
- En todos los casos, el certificado debe tramitarse previamente al otorgamiento de la escritura.
- En el caso de corresponder, se debe solicitar el COTI por la venta. Éste debe ser solicitado previamente al certificado de retención y debe agregarse a la documentación que será presentada.
- El agente de retención debe retener el importe que surja del certificado de retención. En el caso de que el precio estuviera expresado en moneda extranjera y el hecho imponible se produjera con posterioridad a la fecha de emisión del certificado, se deberá reliquidar el gravamen, convirtiendo el importe a retener al tipo de cambio vendedor fijado por el Banco de la Nación Argentina al cierre del último día hábil anterior al que se produzca el hecho imponible. **Importante:** el certificado siempre se emite en pesos.
- La documentación que se necesita presentar ante la AFIP por parte del residente en el exterior a fin de solicitar el certificado de retención surge de la resolución antes mencionada, pero cada agencia tiene un criterio de interpretación diferente. En la mayoría de las agencias, usualmente, requieren lo siguiente:
 - *Del inmueble:* título de propiedad original o fotocopia certificada; copia del boleto de compraventa o documento equivalente (muchas veces se puede reemplazar estos documentos por un certificado confeccionado por un escribano en donde consten todos los datos de la operación en trámite: datos de vendedor y comprador, del inmueble y que la totalidad del precio se abonará al momento de otorgarse la escritura, según manifestaciones efectuadas por el comprador, que es quien ha designado al escribano para realizar la escritura); 2 tasaciones de inmobiliaria indicativas del valor de venta en plaza; copia del comprobante del cual surge la valuación fiscal de los últimos 5 años; copia

de los comprobantes de facturación de servicios (luz, gas, teléfono) de los últimos 12 meses. En relación con la tasación, se suele verificar que la inmobiliaria esté inscrita en la AFIP como habilitada.

- *Del responsable sustituto*: documentación respaldatoria de la personería invocada por el representante, la cual deberá contener la facultad expresa de representar al residente en el exterior ante la AFIP, y, si fue otorgada en el extranjero, el poder debe tener la correspondiente apostilla o, en caso de no haberse otorgado en países signatarios de la Convención de La Haya, deberá ser intervenido por el Consulado Argentino. En el caso de estar redactado en idioma extranjero, debe ser traducido por traductor público matriculado en la República Argentina y legalizado por el colegio público de traductores que corresponda. La clave fiscal del representante debe estar vinculada con el CDI, CUIT o CUIL del no residente, que debe ser solicitada expresamente al organismo. Se debe haber dado cumplimiento a las disposiciones de la Resolución AFIP 1375, sus modificatorias y complementarias, hasta el 30/4/2012. A partir del 1/5/2012, comenzó a regir la Resolución general AFIP 3285, que dispuso el empadronamiento del responsable sustituto. Se debe haber denunciado el domicilio fiscal.
- *Del residente en el exterior*: cuando corresponda que el residente del exterior esté inscripto en el impuesto a los bienes personales o en el de ganancias y, por consiguiente, haya presentado las declaraciones juradas, se requerirá la presentación de los últimos 5 períodos fiscales vencidos y los pagos correspondientes. Si declara renta o ganancia, es necesario presentar los pagos de ganancias como beneficiario del exterior.
- En caso de que hubiere consumo en los servicios de la propiedad objeto de la consulta, la AFIP presupone el alquiler de las propiedades. Esta presunción se puede desvirtuar mediante pruebas fehacientes que demuestren lo contrario; a modo de ejemplo, se pueden presentar fotocopias certificadas de las fojas del pasaporte del titular no residente y/o su familia, que demuestren su permanencia en el país, arreglos realizados en la propiedad, con las facturas que acrediten su ejecución, etc. Si, por el contrario, no se pudiera acreditar nada de ello, la AFIP realizará una liquidación por renta presunta, que deberá abonarse previamente a que se otorgue el certificado de retención. A efectos de que se determine la renta presunta, se deberán acompañar 2 tasaciones de inmobiliarias que determinen los valores locativos del inmueble en los períodos que correspondan.

*Casos especiales, refrendados por la Comisión de Enlace entre el Colegio de Escribanos y la AFIP:*¹

- Si al momento de otorgar la escritura se presenta un boleto de compraventa con entrega de posesión, en el cual el vendedor es un residente del exterior y existe un comprobante de pago del ITI, el escribano interviniente resulta relevado de su responsabilidad de actuar como agente de retención, siempre que verifique que el impuesto ingresado corresponde a la operación a escriturar. En este caso, deberá obligatoriamente hacer una consulta por multinota a la AFIP, en la que informe tanto el boleto con posesión entregada como el pago del impuesto efectuado por autorretención y en la que solicite a la agencia de la AFIP que corresponda al responsable sustituto una nota en la que conste que el tributo y sus accesorios han sido ingresados. De ese modo, queda eximido de su responsabilidad de actuar como agente de retención, limitándose sólo a dejar constancia del pago realizado en la escritura respectiva.
- Si una persona física extranjera cuenta con DNI argentino en el cual consta su domicilio en el país, pero en la AFIP no cuenta con impuestos activos, no por ello se debe obtener certificado de retención como si fuera un no residente. En este caso, con la sola presentación ante el escribano interviniente de la constancia de CUIT/CUIL/CDI, se debe practicar la retención de ITI, según corresponda, sin consulta previa.
- Si un extranjero ha fijado su residencia en el país y ha obtenido la residencia precaria (temporal) y ésta estuviera vigente, aun cuando no tenga documento argentino sino únicamente pasaporte, se lo considera residente de la República Argentina si ha permanecido en el país con autorizaciones temporarias durante un período de 12 meses (inc. b del art. 119 de la Ley del Impuesto a las Ganancias). En consecuencia, si correspondiera, el escribano debe proceder a retener el 1,5% a fin de aplicarlo al pago del ITI, sin realizar consulta previa.

Residencia

La Ley de Impuesto a las Ganancias determina en qué casos una persona de existencia visible es considerada *residente*.

Según el artículo 119:

- Las personas de existencia visible, argentinas, nativas o naturalizadas, que no hayan perdido la condición de residente (conforme al art. 120).

¹ No son vinculantes.

- Las personas de existencia visible, extranjeras, que hayan obtenido la residencia permanente o que, sin haberla obtenido, hayan permanecido con residencias temporarias por 12 meses. Las ausencias temporarias que no superen los 90 días continuos o no, durante el período de 12 meses, no interrumpen la permanencia en el país.

Quienes no hayan obtenido la residencia permanente en el país y cuya estada obedezca a causas que no impliquen intención de permanencia habitual podrán acreditar a la AFIP las razones que motivaron su estancia. El plazo de información a la AFIP no podrá ser menor a 30 días después de cumplidos los 12 meses.

Pérdida de la residencia: artículos 120 y concordantes

La Ley de Impuesto a las Ganancias determina que las personas de existencia visible, residentes en el país *pierden* su residencia cuando:

- Obtienen la residencia permanente en un Estado extranjero, según las leyes que rijan en él en materia de migraciones.
- Si, aun cuando no hayan obtenido su residencia en el extranjero, permanecen en forma continua 12 meses en el exterior.

El artículo 123 determina que, a partir del momento en que pierde la condición de residente, la persona de existencia visible tributa solamente por las ganancias de fuente argentina que obtenga. Este tratamiento es aplicable a los beneficiarios del exterior (Título V).

La pérdida de la condición de residente causará efecto a partir del primer día del mes inmediato subsiguiente a aquel en el cual se hubiera obtenido la residencia permanente en el extranjero o se hubiera cumplido el período que determina la pérdida de la condición de residente, según corresponda.

Las personas que permanecieron en el exterior en forma continua y cuya permanencia fuera del país obedezca a causas que no impliquen intención de permanencia habitual podrán acreditar a la AFIP las razones que motivaron su permanencia.

Según el artículo 121, las personas de existencia visible, residentes en el país, que actúen en el exterior como representantes oficiales del Estado nacional o en cumplimiento de funciones encomendadas por el mismo, las provincias, municipalidades o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires no perderán la condición de residentes por la permanencia continuada en el exterior.

El artículo 126 expresamente determina quiénes son las personas que, a pesar de habitar en el país en forma permanente, *no revisten la condición de residentes*:

- Los miembros de misiones diplomáticas y consulares de países extranjeros

en la República Argentina y su personal técnico y administrativo de nacionalidad extranjera que, al tiempo de su contratación, no revistieran la condición de residentes en el país de acuerdo con lo dispuesto en el inciso b del artículo 119. Este criterio se aplica a los familiares que no posean esa condición pero que los acompañen.

- Los representantes y agentes de nacionalidad extranjera que actúen en organismos internacionales de los que la Nación sea parte y desarrollen sus actividades en el país, que no deban considerarse residentes en el país al iniciar dichas actividades (art. 119, inc. b). Lo mismo se aplica a los familiares que los acompañen que no revistan la condición de residentes en el país.
- Las personas de existencia visible de nacionalidad extranjera cuya presencia en el país resulte determinada por razones de índole laboral debidamente acreditadas, que requieran su permanencia en la República Argentina por un período que no supere los cinco (5) años, así como los familiares que los acompañen que no revistan la condición de residentes en el país.
- Las personas de existencia visible de nacionalidad extranjera que ingresen al país con autorizaciones temporarias otorgadas de acuerdo con las normas vigentes en materia de migraciones para cursar en el país estudios secundarios, terciarios, universitarios o de posgrado en establecimientos oficiales o reconocidos oficialmente, o para realizar trabajos de investigación y que reciban como única retribución becas o asignaciones similares, siempre que mantengan la autorización temporaria otorgada a tales efectos.
Los sujetos comprendidos en el párrafo anterior se regirán por las disposiciones de esta ley y su reglamentación que resulten aplicables a los residentes en el país respecto de sus ganancias de fuente argentina.

Doble residencia

El artículo 125 establece los casos específicos.

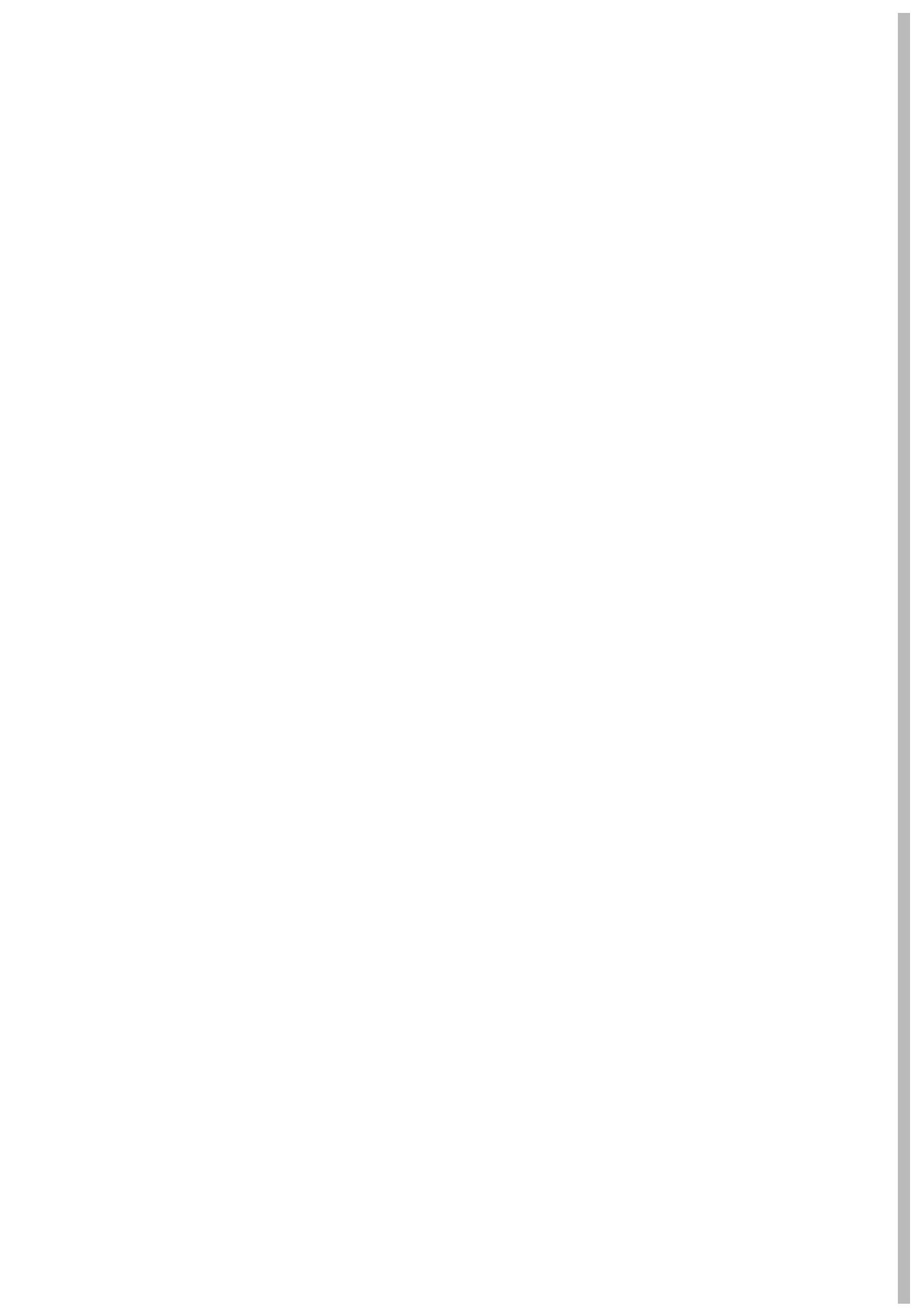
- A las personas de existencia visible que hubieran obtenido la residencia permanente en un Estado extranjero o hubieran perdido la condición de residentes en la República Argentina y fueran considerados residentes por otro país a los efectos tributarios, pero continuaran residiendo de hecho en el territorio nacional o reingresen al mismo a fin de permanecer en él, se las considerará residentes en el país:
 - Cuando mantienen su vivienda permanente en la República Argentina.
 - Cuando mantienen viviendas permanentes en el país y en el Estado que les otorgó la residencia permanente —o que los considera residentes a

los efectos tributarios—, si su centro de intereses vitales se ubica en el territorio nacional.

- Cuando no puede determinarse la ubicación del centro de intereses vitales, pero habiten en forma habitual en la República Argentina. Esta condición se considerará cumplida si permanecieran en ella durante más tiempo que el que residen en el Estado extranjero que les otorgó la residencia permanente o que los considera residentes a los efectos tributarios.
- Cuando sean de nacionalidad argentina y durante el período al que se refiere el inciso c permanecieran igual tiempo en el país y en el Estado extranjero que les otorgó la residencia o los considera residentes a los efectos tributarios.
 - i* Cuando, por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, deba considerarse residente en el país a una persona de existencia visible, se le dispensará el tratamiento establecido en el segundo párrafo del artículo 1, a partir del momento en que causó efecto la pérdida de esa condición o, en su caso, desde el primer día del mes inmediato siguiente al de su reingreso al país.
 - ii* Cuando la persona a la que se le dispensase el tratamiento indicado precedentemente hubiese sido objeto, a partir de la fecha inicial comprendida en el mismo, de las retenciones previstas en el Título V, éstas podrán computarse como pago a cuenta en una proporción que no exceda el impuesto atribuible a las ganancias de fuente argentina que las originaron, determinadas de acuerdo con el régimen aplicable a los residentes en el país. La parte de las retenciones que no resulten computables no podrá imputarse al impuesto originado por otras ganancias ni podrá trasladarse a períodos posteriores o ser objeto de compensación con otros gravámenes, transferencia a terceros o devolución.
 - iii* Cuando las personas a las que se atribuya la condición de residentes en el país de acuerdo con las disposiciones de este artículo mantengan su condición de residentes en un Estado extranjero y se operen cambios en su situación que denoten que han trasladado en forma definitiva su residencia a ese Estado, deberán acreditar dicha circunstancia y su consecuencia ante la AFIP, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos.

Cómputo de plazos (previsto por el Decreto reglamentario)

- *Artículo 165 (III)*. En el supuesto contemplado en el primer párrafo del artículo 120 de la ley, se considera que las presencias temporales en el país, en forma continua o alternada, que no excedan los 90 días durante cada período de 12 meses, no interrumpen la permanencia continuada en el exterior. La duración de las presencias temporales en el país se establecerá computando los días transcurridos desde el inmediato siguiente a aquel en que se produjo el ingreso al país, hasta aquel en que tenga lugar el egreso del mismo, inclusive.
- *Artículo 165 (IV)*. “A los fines dispuestos por el artículo 125, inciso c, de la ley, deberá considerarse el año calendario a los fines de la comparabilidad allí prevista”.



Impuestos locales

Impuesto de sellos de la Ciudad de Buenos Aires

Ley: 3899, Código Fiscal 2012, y modificaciones introducidas por las leyes 4469, 4470 (Tarifaria 2013) y 4472.

Reglamentación: Decreto 1135/04. Resoluciones AGIP 28/09, 285/09, 1489/09, 10/09, 67/10.

Aplicación: Ciudad de Buenos Aires

Vigencia y ámbito de aplicación

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, toda la Ciudad de Buenos Aires. El impuesto de sellos regía, desde el año 2004, sólo para las transferencias de dominio. Desde el año 2009 se extendió a los contratos a título oneroso en general.

Los puntos de conexión para determinar si un acto, contrato u operación está gravado son:²

- Lugar de celebración del acto, contrato u operación (debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el art. 386 del Código Fiscal 2012, 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 objeto de los actos, contratos u operaciones.
- Lugar en donde se producen los efectos de los actos, contratos u operaciones.
- Domicilio del vendedor, sólo para las operaciones de compraventa de mercaderías cuando no se deje constancia de la ubicación de estas últimas.

Característica general

- Como principio general, se entiende que 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 (art. 387), y se aplica a instrumentos públicos y privados y por correspondencia.
- El artículo 388 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

² La numeración de los artículos del Código Fiscal que se citan en esta sección corresponde al texto ordenado 2012, sin perjuicio de las modificaciones para el año 2013, introducidas por las leyes 4469, 4470 y 4472.

ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes”.

- Otro carácter propio de este impuesto es que los actos instrumentados sean onerosos, es decir, que tengan un contenido patrimonial.
- Es territorial: comprende actos e instrumentos que se otorguen en jurisdicción de la Ciudad de Buenos Aires, que tengan efecto allí o que versen 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 387 (arts. 381-385).
- Desde la reforma del CF del año 2009, el impuesto de sellos, que históricamente fue instrumental, sufrió dos modificaciones esenciales a tener en cuenta:
 - Se extendió a las operaciones monetarias (art. 382), es decir, se extendió a todas las operaciones que el Capítulo II del Título XIV define como “operaciones monetarias registradas contablemente que representen entregas o recepciones de dinero que devenguen intereses, efectuadas por entidades regidas por la Ley de Entidades Financieras” (art. 421).
 - Se unificó en los casos en los que “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, la ley establece que se pagará el impuesto de sellos tan sólo por el 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. 393).

Sujetos del impuesto de sellos. Contribuyentes responsables

Activo

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

Pasivo

- Son contribuyentes todos aquellos que formalicen actos y contratos, 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, ya que en estos casos el impuesto está totalmente a cargo del deudor (art. 429).

- Son 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. 428).
- 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 432, 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.
- Por su parte, si alguno de los intervinientes estuviere exento por su condición, 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. 427).

Hecho imponible

El artículo 379 define como hecho imponible a todo acto jurídico celebrado en instrumento privado o público, de carácter oneroso, formalizado en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires o que, celebrado en otra jurisdicción, tenga efectos en esta ciudad o se refiera a inmuebles ubicados en ésta.

A continuación se dan algunas características importantes 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. 388).
- A los actos sujetos a una condición se los entenderá como puros y simples a los efectos del impuesto de sellos (art. 390).

- Los actos, contratos y operaciones realizadas por “correspondencia” están sujetos al pago del impuesto de sellos, siempre que se dé por lo menos una de las siguientes condiciones (art. 392):
 - Que en la aceptación de la oferta se reproduzca la propuesta, sus enunciaciones o sus elementos esenciales, de modo 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

Regla general

La base imponible está dada por el precio, valuación fiscal o valor inmobiliario de referencia (VIR) asignado a la operación, el que sea mayor. Es necesario tener en cuenta que el VIR, el valor asignado por el Gobierno de la Ciudad para el pago del impuesto de sellos, 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. 417).

Supuestos especiales

- En los contratos de *leasing* se deben considerar dos momentos diferentes:
 - Al momento del contrato, la base imponible está dada por el valor total 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 valor 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. 399).
- En las permutas, la base imponible está dada por la mitad de la suma de ambos valores de los inmuebles que se permutan. Si los inmuebles no tienen valores asignados, se debe tomar la mitad de la suma de los valores fiscales o de los VIR de cada inmueble (art. 402). [Ver apartado específico]
- En la cesión de créditos y derechos, deberá tomarse 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. 407).

- En el contrato de mutuo 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 estará dada por el precio del aporte, la valuación fiscal o el VIR, el que fuera mayor (art. 411).
- En los contratos de fideicomiso, la base imponible estará dada 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 quedarán sometidas a él las operaciones de disposición de bienes que realice el fiduciario (ya sean éstas a terceros o bien a los fiduciarios/beneficiarios) en la medida en que concurran los extremos generales de gravabilidad (instrumento, onerosidad, ubicación de los bienes, etc.). En estos casos, la base imponible está dada por el valor de los aportes, el valor fiscal o el VIR, lo que fuera mayor (art. 416). [Ver apartado específico]
- En la transmisión de dominio por subasta pública, la base imponible está constituida por el precio de la subasta (art. 395).
- 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. 398).
- En la transferencia de dominio de autos usados, la alícuota se calcula sobre el precio.
- En la constitución de renta vitalicia, el valor para aplicar el impuesto será igual al importe del quíntuplo de una anualidad de renta o el 5% de la valuación fiscal o tasación judicial, el que fuere mayor (art. 419).

Cuando el contrato fue pactado en moneda extranjera, el CF establece una excepción al principio general del artículo 47 y dispone, en su artículo 417, que, si el valor imponible se expresa en moneda extranjera, el impuesto de sellos debe liquidarse sobre el equivalente en moneda argentina al tipo de cambio convenido por las partes. A falta de éste, se tomará el tipo de cambio vendedor vigente al primer día hábil anterior a la fecha del acto registrado, según el Banco de la Nación Argentina.

Advertencia: según interpretación de este Instituto, la aplicación del artículo 417 puede llevar a errores, por lo que se recomienda al notariado tomar el tipo de cambio vendedor del Banco Nación del primer día hábil anterior al contrato (concordantes con art. 4, Resolución 285/2009).

No integran la base imponible (artículo 420)

- 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 vigente establece diferentes alícuotas según el tipo de contrato de que se trate:

- **Alícuota general: 1%, calculado sobre precio, importe, valuación fiscal o VIR, el que fuera mayor** (art. 395).

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. 408)	0,5%
Locación de servicios y de obras (sobre inmuebles) (art. 408)	0,5%
Boleto de transferencia de buques y aeronaves (salvo las destinadas a uso comercial)	3,6%
Transmisión de nuda propiedad (art. 395)	3,6%
Contratos de valor indeterminado e indeterminable (art. 418)	\$1000
Instrumentos de cualquier naturaleza de transferencia de dominio de autos usados	3%
Cesión de créditos y derechos onerosa (sobre el precio o monto cedido, descontadas las amortizaciones)	1%
Reconocimiento de deuda	1%
Cesión de facturas, cuotas de SRL, venta de acciones	1%
Subasta judicial (art. 395) - a la firma boleto compraventa - resto: se abona en acta de posesión	1% 2,6%

Contrato de mutuo con garantía hipotecaria: se paga sobre mutuo	1%
Contrato de <i>leasing</i> (art. 399) - a la firma de 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. 416), transmisión de dominio fiduciario: - primera transferencia entre fiduciante y fiduciario - las transferencias siguientes a fiduciantes-beneficiarios y/o terceros	NO GRAVADA 3,6%
Constitución renta vitalicia (art. 419): - inmuebles - demás bienes	3,6% 1%
Transferencia de fondo de comercio	1%
Permuta	ver apartado

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. 430, inc. 1):

Boleto sin posesión	No paga hasta \$360.000 y sólo debe hacerlo por la diferencia a la alícuota del 1%
Boleto con posesión	No paga hasta \$360.000 y sólo debe hacerlo por la diferencia a la alícuota del 3,6%
Cesión de boleto sin posesión	Paga al 1% sobre el precio total de la cesión
Cesión de boleto con posesión	No paga hasta \$360.000 y sólo debe hacerlo por la diferencia a la alícuota del 3,6%

Pago a cuenta (artículo 405)

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 celebre dentro de los ciento veinte días (120) 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. Debe tener en cuenta el escribano que, si bien no es agente de recaudación en instrumentos privados, podrá certificar firmas en instrumentos que deberían tener repuesto su

sellado luego de los 15 días corridos de la celebración del acto y, en el caso de que no estuvieran sellados, deberá 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 la previa reposición del mismo para la autorización de la escritura en cuestión, tenga en cuenta al verificar el plazo para la obligación de pago del impuesto que el mismo no venza entre la fecha de autorización de la escritura y la de ingreso del importe correspondiente. De darse este último supuesto, consideramos que debe requerirse a los intervinientes la previa reposición del documento privado para la autorización de la escritura.

Se recomienda: cuando se certifiquen firmas sobre instrumentos de contenido oneroso y que 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 de la existencia de la obligación.

Casos en los que no corresponde efectuar la retención

Exenciones generales

El artículo 37 establece diferentes exenciones generales de tipo subjetivas. Éstas se aplican en general para todos los impuestos regulados en el CF, entre ellos el impuesto de sellos. 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 esta exención para el impuesto de sellos. Esta se aplica proporcionalmente sobre la parte del sujeto exento en el acto o contrato gravado. El artículo 39 establece la forma de solicitar certificado de exención.

Exenciones especiales

Estas exenciones se encuentran en el artículo 430. A continuación, enumeramos algunas a modo de ejemplo:

- En los casos de adquisición de inmueble, dentro de esta jurisdicción, el cual revista carácter de único y se destine a vivienda familiar y de ocupación permanente, siempre que el precio, valuación fiscal o VIR no supere los 360.000 pesos. En caso de superar dicho monto, 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, 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.
- 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 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:
 - Sean inmuebles edificados cuyo avalúo fiscal total no supere la suma que fije la Ley Tarifaria para inmuebles de uso familiar.
 - Sean inmuebles destinados exclusivamente a vivienda familiar permanente.
 - El beneficiario no sea titular de otro bien inmueble.
 - 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 142, inciso 19, y 257.
- Los contratos de locación de inmuebles destinados a vivienda, siempre que no sea con fines turísticos.
- Las divisiones de condominio (surge del art. 430, inc. 39, si bien consideramos que no es una exención sino una exclusión de objeto).
- Contratos de mutuo 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 encontraban exentas del mismo. Si no se demostrare el pago del impuesto sobre el ins-

trumento principal o, en su caso, la exención, el documento en el cual se formalicen estas garantías estará sometido al impuesto correspondiente o al que grave la obligación principal. La presente 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 la transferencia de dominio de vehículos, excepto los usados, comprendidos en los incisos a y b del artículo 27 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 pre-paga 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 para uso particular.

Obligaciones complementarias

Deber de controlar e informar

- Por aplicación del artículo 433, los escribanos deben controlar la inserción en el cuerpo de la escritura de la retención o el motivo de exención del im-

puesto de sellos, en los actos y escrituras que lleguen a su conocimiento para su intervención, celebrados con anterioridad.

- En el caso especial de la promoción de empresas de tecnología de la información y las comunicaciones, compete el régimen de información—Ley 2972 y su modificación de la Ley 2995— “cuando se otorga posesión de inmuebles o se transfiere el dominio de inmuebles ubicados dentro del distrito tecnológico de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 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, creemos que es importante la defensa que el escribano realice en el momento en que es notificado de algún error que pueda haber incurrido en su presentación de impuesto de sellos mensual.

Criterios de 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*
En los boletos sin posesión se paga el 1% sobre el precio total y nunca se aplica el VIR.
- *Boletos de compraventa con posesión*
En los boletos 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*
En las cesiones de los boletos sin posesión se paga el 1% sobre el precio total y nunca se aplica el VIR.
- *Cesión de boleto de compraventa en el que el cedente tiene y da la posesión*
En la cesión de los boletos con 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.
- Con el objeto de aclarar algunos conceptos relacionados con la aplicación del CF, se recomienda la lectura de:
 - Informe N° 06-1697 DGANFA 2010, sobre boleto de compraventa, Impuesto de Sellos y obligaciones que se generaron en diferentes fechas.
 - 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.

Caso de prórroga del plazo de hipoteca

Supuesto de hecho

Únicamente prórroga del plazo de hipoteca. Artículos del CF a considerar:

- 379 (disposición general sobre hechos imponderables)
- 430, inciso 16

Diferentes posiciones

- *No paga impuesto de sellos.* Los que sostienen esta postura argumentan que:
 - La prórroga de hipoteca no se encuentra incluida en la enumeración de actos y contratos gravados.
 - El artículo 430, inciso 16, señala 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 necesariamente 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:
 - Es cierto que los gravámenes impositivos deben indicar expresamente los hechos imponderables; sin embargo, del juego armónico de los artículos

379 y 430, inciso 16, podría deducirse que la prórroga del plazo de la hipoteca se encuentra gravada.

- La prórroga supone nuevos intereses y, como tal, determina la existencia de una novación de contrato onerosa.
- El artículo 430 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 del ámbito de aplicación de la misma. Por ejemplo, los actos y contratos a título gratuito. Puede entenderse que, en el caso que se examina, 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 379.
- El hecho de que la base imponible del contrato originario no se modifique no supone que la prórroga, como modificación de ese contrato y en tanto onerosa, no se encuentre gravada a la alícuota general del 1% aplicable sobre el crédito principal.

Importante: la posición de los miembros del Instituto no es unánime con relación a este tema; sin embargo, paradójicamente, 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.

Apéndice

Boletos: obligaciones en diferentes fechas

Boletos de compraventa. Incidencia del impuesto de sellos y obligaciones que se generaron en diferentes fechas.

Boleto de compraventa con posesión

- El 6 de diciembre de 2004, se sanciona la reforma del Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires, en especial el régimen de impuesto de sellos, y se publica el 4 de enero de 2005. Con esta reforma se gravan los boletos compraventa *con posesión*. El gravamen alcanza a las operaciones onerosas y se amplía el ámbito de aplicación a toda escritura pública y cualquier instrumento público o privado transmisivo de dominio o traditivo de la posesión de inmuebles ubicados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.³ Alícuota: 2,5% sobre el precio o valuación fiscal, el mayor valor.
- El 12 de enero de 2009, comienzan a regir el Código Fiscal Ley 2997 y la Ley tarifaria 2998 y a gravarse los boletos de compraventa sin posesión, con una alícuota del 0,8% sobre el precio o valuación fiscal, el de mayor valor.
- Los boletos de compraventa con posesión siguen gravados con el 2,5% sobre el precio o valuación fiscal, el de mayor valor.
- Se gravan también las cesiones de derechos sin posesión, con la alícuota del 0,8%. Cabe aclarar que, en estos casos, la cesión de derechos sobre inmuebles con posesión son gravados con la alícuota del 2,5% (esto se debe al hecho de la posesión).
- El criterio sobre la exención del pago del impuesto de sellos por destinar el inmueble a vivienda única, familiar y de ocupación permanente tuvo dos momentos durante el 2009:
 - Al principio, se podía tomar como exención la vivienda, incluso en el caso de cesiones de derechos en las que la posesión se la otorgaba el vendedor, titular de dominio.
 - A partir de noviembre de 2009, por un dictamen que elaboró la AGIP, sólo podrá eximirse del pago del impuesto si el que otorga la posesión es el cedente.
- La exención por destinar a vivienda única, familiar y de ocupación permanente y ser única propiedad en la Ciudad de Buenos Aires rige también para los boletos de compraventa.

³ Ver INSTITUTO DE DERECHO TRIBUTARIO, "Algunos apuntes sobre la nueva Ley de Sellos de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires", *Revista del Notariado*, Buenos Aires, Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires, n° 880, abril-junio 2005, pp. 301-306.

- La Ley Tarifaria 2998 del 2009 establece, en su artículo 86, el monto de \$360.000 como tope para la exención por tratarse de vivienda única recién mencionada. Esta ley tiene vigencia desde el 1º de enero de 2009.
- En el artículo 360 de la Ley 2997 año 2009 se legisló sobre el pago a cuenta del impuesto de sellos de los boletos de compraventa en los que se haya pagado el 0,8% de dicho impuesto, pudiendo tomarse este como pago a cuenta, sólo en el caso en que se realice la escritura traslativa de dominio dentro de los 120 días corridos de la celebración del boleto de compraventa.
- Sólo se podrá seguir tomando el pago a cuenta aun transcurridos más de 120 días, si la escritura se otorga a favor del mismo comprador que figura en el boleto de compraventa. Este artículo continúa vigente.
- Actualmente, deberán tenerse en cuenta las nuevas alícuotas (Ley 4472).

Valor inmobiliario de referencia (VIR)

Rige desde 18 de febrero de 2010 y debe tenerse en cuenta como base imponible para el impuesto de sellos. Es decir, este impuesto se calcula sobre el mayor valor entre el precio, la valuación fiscal o el VIR, salvo en caso de subasta judicial, en que sólo se toma el precio.

El cálculo del VIR surge de las resoluciones AGIP 1038/12 y 1040/12.

Trámite para reclamar el VIR informado para una propiedad determinada

En caso de que el sujeto pasivo de la obligación tributaria no esté de acuerdo con el VIR consignado por la Dirección General de Rentas, éste puede ser impugnado de conformidad con el artículo 5 de la Resolución AGIP 435/11, mediante el siguiente trámite:

El reclamo debe ingresarse por Mesa de Entradas de AGIP (sede central), acompañada de la siguiente documentación:

- Fotocopia de la constancia del VIR emitida por la página web.
- Dos tasaciones del inmueble con antigüedad no mayor a dos meses, realizadas por corredores inmobiliarios matriculados en el Colegio Único de Corredores Inmobiliarios de la Ciudad de Buenos Aires (CUCICBA), con descripción de la propiedad, características de la zona y valor de mercado estimado, con firmas certificadas por dicho colegio.
- Escrito en el que se fundamente la impugnación.
- Fotocopia de la escritura o certificado de dominio.

Este reclamo se tramita con carácter prioritario y urgente y su seguimiento puede realizarse enviando la consulta (una vez iniciado el trámite en la forma antedicha) a la dirección de correo electrónico vir_reclamos@agip.gov.ar.

Impuesto de sellos de la provincia de Buenos Aires

Ley: 10.397, con las modificaciones introducidas por la Ley 14.394

Aplicación: provincia de Buenos Aires

Introducción

Este impuesto es esencialmente *instrumental, objetivo e instantáneo*, que procede por el solo hecho de la instrumentación. Los escribanos, por su carácter de agentes de retención e información, deben cumplir con la obligación que la ley les asigna en relación a los requisitos, formas, plazos y demás condiciones que detalla el Código Fiscal de la provincia de Buenos Aires (CFPBA). En este vademécum se analizará el impuesto de sellos exclusivamente en relación con la actividad notarial.

Contribuyentes y responsables

Contribuyentes

- Son contribuyentes todos aquellos que formalicen los actos y contratos y realicen las operaciones sometidas al impuesto de sellos (art. 291).

Responsables solidarios

- Cuando en la realización del hecho imponible intervengan dos o más personas, todas son solidariamente responsables por el total del impuesto, quedando a salvo el derecho de cada uno de repetir de los demás intervinientes la cuota parte que le correspondiere de acuerdo con su participación en el acto (art. 292).

Obligación divisible

- Si alguno de los intervinientes estuviere exento del pago de este gravamen, por disposición de este código o leyes especiales, la obligación fiscal se considerará en este caso divisible y la exención se limitará a la cuota que le corresponda a la persona exenta (art. 293).

Responsabilidad de los escribanos

- Deben actuar como agentes de información (art. 39) y como agentes de recaudación cuando realicen o intervengan en operaciones que constituyan hechos imponibles (art. 294), y son solidariamente responsables del gravamen

omitido total o parcialmente, si tramitan o conserven en su poder, por cualquier razón, actos o instrumentos sujetos al impuesto. La responsabilidad solidaria comprende el impuesto total o parcialmente omitido, intereses, multas y sus accesorios (arts. 294 y 295).

Hecho imponible

Están sujetos al impuesto de sellos:

- Todos los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso formalizados en el territorio de la provincia de Buenos Aires, en instrumentos públicos o privados suscriptos, que exterioricen la voluntad de las partes (art. 251, 1ª parte); salvo que los bienes objeto de las transacciones se encuentren en extraña jurisdicción (art. 256, inc. a).
- 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 (art. 253):
 - Cuando los bienes objeto de las transacciones se encuentren radicados en el territorio provincial.
 - 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.
 - Los contratos de prórroga del término de duración de sociedades con domicilio social en la provincia, tomando el importe del capital social sin considerar la naturaleza y ubicación de los bienes que lo componen.

“Los actos, contratos y operaciones a que se refiere el presente título quedarán sujetos al impuesto por la sola creación y existencia material de los instrumentos respectivos, con abstracción de su validez y eficacia jurídica o posterior cumplimiento. Salvo casos especialmente previstos, la anulación de los actos o la no utilización total o parcial de los instrumentos no dará lugar a devolución, compensación o acreditación del impuesto pagado” (art. 257).

- También están gravados por el impuesto de sellos los actos, contratos y operaciones realizados por correspondencia epistolar o telegráfica, desde el momento en que se formula la aceptación de la oferta, documento que perfecciona la instrumentación del acto (art. 260).

A los efectos de lo previsto en el párrafo anterior se entenderá que la acep-

tación se encuentra formalizada cuando se reúnan algunos de los siguientes requisitos:

- Reproducción de la propuesta o sus enunciaciones.
- Firma de los respectivos presupuestos, pedidos o propuestas por sus destinatarios.

Determinación del monto imponible

Principio general

- En toda transmisión de dominio a título oneroso de bienes inmuebles, incluida la transmisión de la nuda propiedad, se liquidará el impuesto de sellos sobre el precio de venta, la valuación fiscal calculada sobre la base del avalúo fiscal ajustado por el coeficiente corrector que fije la Ley Impositiva, correspondiente a la fecha de la operación, o el valor inmobiliario de referencia (VIR), el que fuera mayor (art. 263).
- *Compraventa de nuda propiedad y transmisión de usufructo oneroso a terceros* tributan como dos actos. Se debe discriminar el precio (arts. 263 y 270; Informe N° 38/2003 DTT. Ver *Circular* n° 3156, 5/2005).
- *Transmisión de nuda propiedad y constitución de usufructo a favor del transmitente (reserva de usufructo)*: se debe satisfacer sólo el impuesto a la transferencia de la nuda propiedad (art. 34, Decreto 9394/86, reglamentario del CFPBA).
- *Subastas judiciales o subastas públicas de instituciones oficiales*: la base imponible siempre es el precio de venta (art. 263, 2° párrafo).
- *Compraventa de inmuebles u otros actos de transferencia de dominio de inmuebles situados dentro y fuera de la provincia de Buenos Aires, sin determinación del precio de cada uno*: el impuesto se aplicará sobre el importe resultante de proporcionar el VIR. En el caso de inmuebles a los que aún no se les hubiere asignado dicho valor de referencia, el impuesto se aplicará sobre el importe resultante de proporcionar el monto imponible, en función de las valuaciones fiscales de los inmuebles (art. 264).
- *Compraventa de terrenos con mejoras o construcciones efectuadas por el comprador, a posteriori de la fecha del boleto*: el impuesto se liquidará sobre el precio de venta, la valuación fiscal o el VIR, el que fuere mayor, sin computar en estos últimos las mejoras incorporadas por el adquirente con posterioridad a la toma de posesión (art. 265), siempre y cuando se cumpla en ARBA con el trámite previo que dispone la Disposición normativa “B” 1/2004, artículo 727 (anteriormente, Disposición normativa Serie B 035/99).

- *Permutas*: el impuesto se aplicará sobre la mitad del valor constituido por la suma del VIR o mayor valor asignado a los mismos. Si a alguno de los inmuebles no se les hubiere asignado el VIR, el impuesto se aplicará sobre la mitad del valor constituido por la suma de las valuaciones fiscales de los bienes que se permuten, o mayor valor asignado a los mismos. Si comprendiera inmuebles de otra jurisdicción, el impuesto se liquidará sobre el total del VIR asignado a los ubicados en el territorio provincial o, en su defecto, sobre el total de la valuación fiscal; o sobre el mayor valor asignado a los mismos (art. 266). Si además se entrega dinero para igualar el valor de las cosas permutadas y esta suma es mayor al valor de la cosa dada, el contrato se reputará como de compraventa (art. 267).
 - *Permuta de terreno y unidad funcional a construir*: se aplica sobre la semi-suma de la unidad funcional o valor asignado al terreno, más el valor asignado a la unidad funcional a construirse (Informe 3/2005 DTT. Ver *Circular* n° 3156, 5/2005, y Consulta a la Dirección Provincial de Rentas [hoy ARBA] 022/2005).
- *Cesión de acciones y derechos y transacciones referentes a inmuebles*: el impuesto se liquidará sobre el 20% del VIR o, en su defecto, de la valuación fiscal, o sobre el precio convenido cuando éste fuera mayor al referido 20% (art. 269).
- *Cesión de acciones y derechos hereditarios referentes a inmuebles*: se aplicará el mismo sistema establecido en el párrafo anterior, pero, al consolidarse el dominio, deberá integrarse la diferencia del impuesto que corresponda a toda transmisión de dominio a título oneroso, considerándose al momento de la cesión (art. 269, 2ª parte).
- *Constitución de derechos reales de usufructo, uso y habitación y servidumbre sin valor determinado*: el impuesto será igual al importe del décuplo de una anualidad de renta o el 7% anual del VIR, o, en defecto de este último, el de la valuación fiscal o tasación judicial, el que fuere mayor (arts. 270 y 279).
- *Hipoteca*:
 - Constitución o prórroga: sobre la suma garantizada (art. 271).
 - Ampliación: sobre la suma que constituya el aumento (art. 271).
 - Sobre inmuebles ubicados dentro y fuera de la provincia, sin afectarse a cada uno una cantidad: sobre el VIR de los inmuebles situados en la provincia o, en su defecto, sobre la valuación fiscal de los mismos. En ningún caso el impuesto podrá liquidarse sobre una suma mayor a la del préstamo (art. 272).
 - Cesión de créditos hipotecarios: sobre el precio convenido por la cesión

o el monto efectivamente cedido, si fuera mayor. A ese efecto se deberán deducir las cantidades amortizadas.

Igual procedimiento deberá observarse en cualquier contrato en donde se instrumente cesión de acciones y derechos (art. 273).

- *Transmisión de dominio de inmuebles por disolución y liquidación de sociedades y/o adjudicación a los socios:* sobre la valuación fiscal, el VIR o el valor asignado, el que fuere mayor. Paga como transmisión de dominio a título oneroso (arts. 278 y 263).

Aclaraciones

El pago del impuesto de sellos en los boletos de compraventa se reputará como pago a cuenta, siempre que en la escritura traslativa de dominio el escribano autorizante deje constancia de la forma de pago efectuada en el boleto (art. 268).

- Moneda extranjera: el impuesto deberá liquidarse sobre el equivalente en moneda argentina al tipo de cambio tipo vendedor vigente al cierre del primer día hábil anterior a la fecha del acto, registrado y/o publicado por el Banco de la Nación Argentina (art. 289).
- El Informe N° 27-07 de la Dirección Técnica Tributaria de ARBA establece que la cotización será la *cotización billete*.
- Con respecto a las obligaciones pactadas durante la vigencia de la Ley de Convertibilidad, se tratan en los Informes N°s 058-02 y 037-09 de la Dirección Técnica Tributaria de ARBA.

Exenciones

- *Subjetivas* (art. 296): son las relacionadas con los sujetos intervinientes en el acto.
- *Objetivas* (art. 297): son las relacionadas con los actos, contratos y operaciones, aunque algunas tienen carácter subjetivo, como, por ejemplo, la exención para el comprador de vivienda única, familiar y de ocupación permanente.

Principales exenciones atinentes a nuestra profesión

- *Hipotecas*
 - Hipotecas por saldo de precio (son únicamente las constituidas a favor del vendedor), letras y pagarés hipotecarios (como parte del precio de la compraventa de inmuebles) (art. 297, incs. 1 y 2).
 - Reinscripción de hipotecas (art. 297, inc. 40).

- Fianza y obligaciones accesorias cuando se hubiera abonado el impuesto por la obligación principal o ésta estuviere exenta (art. 297, incs. 5 y 17).
 - Creación, emisión y transferencia de letras hipotecarias de la Ley 24.441 (art. 297, inc. 49).
 - Las liberaciones parciales, si no se disminuye el valor del crédito ni se extingue la obligación (art. 297, inc. 25).
 - 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 21.526 y cuyo monto no supere la suma de \$105.636 (art. 297, inc. 28a).
 - 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 Ley 21.526 y cuyo monto —en forma individual o conjuntamente— no supere la suma que establezca la Ley Impositiva (\$52.818). Si, con posterioridad a la celebración del acto, operara la desafectación del destino, el beneficio decaerá, renaciendo la obligación del adquirente de abonar el impuesto correspondiente (art. 297, inc. 28b).
- *Sociedades*
 - Su constitución, transformación, aumento de capital, prórroga, fusión, escisión y división (art. 297, inc. 9).
 - Fundaciones, asociaciones y sociedades civiles con personería jurídica, *con determinadas actividades* (art. 297, inc. 31).

Se requiere la exención especial para corroborar si cumple con los requisitos exigidos.
 - *Escrituras aclaratorias*
Escrituras aclaratorias, rectificatorias o declarativas confirmatorias de otros que hayan pagado el impuesto, siempre y cuando no se alteren valores, términos o naturaleza y siempre que no se modifique la situación de terceros, instrumentados privada o públicamente (art. 297, inc. 23).
 - *Boletos de compraventa de terrenos*
Boletos de terrenos adquiridos en 100 cuotas o más (artículo 297, inciso 30).
 - *División de condominio* (art. 297, inc. 34)
 - *Inmuebles destinados a vivienda única, familiar y de ocupación permanente*
Las escrituras traslativas del dominio de inmuebles cuando se verifique alguna de las siguientes condiciones:

- Se trate de la vivienda única, familiar y de ocupación permanente **y su valuación fiscal (ni precio, ni valor al acto) no supere** la suma que establezca la Ley Impositiva (\$105.636) (art. 297, inc. 29a).
 - Exención parcial: se trate de la vivienda única, familiar y de ocupación permanente **y su valuación fiscal (ni precio, ni valor al acto) sea superior** a \$105.636, hasta \$158.454, en cuyo caso la alícuota se reduce al 2% (art. 51, Ley 14.394).
 - Se trate de lote o lotes baldíos destinados a vivienda única, familiar y de ocupación permanente y su valuación fiscal en forma individual o conjuntamente no supere la suma que establezca la ley impositiva (\$52.818) (art. 297, inc. 29b).
- *Régimen de Promoción de la Industria del Software, instaurado por la Ley 25.922 (Ley 13.649 en PBA).*

Pago

Se paga por declaración jurada. Se liquida en forma quincenal del 1 al 15 y del 16 al 31 de cada mes, y el pago vence los días 26 del mismo mes y 12 del mes siguiente, respectivamente. También se puede abonar dentro de los plazos correspondientes una escritura en forma independiente. Se considera practicado con la visación de las escrituras respectivas (art. 301).

Consultas

Cuando el escribano frente al otorgamiento de un acto tiene dudas respecto del impuesto de sellos puede efectuar consultas previas a la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA).

Deberá exponer con claridad y precisión todos los elementos de la situación que motiva la consulta, acompañando copia de la escritura que pretende autorizar. Normalmente, ARBA se expide en un plazo de 30 ó 40 días hábiles (arts. 25-31).

Anexo I: alícuota de actos y contratos sobre inmuebles

Actos y contratos en general:

1) <i>Cesión de acciones y derechos. Por las cesiones de acciones y derechos, el doce por mil</i>	12‰
2) <i>Mutuo, doce por mil</i>	12‰
3) <i>Rentas vitalicias. Por la constitución de rentas, doce por mil</i>	12‰

Actos y contratos sobre inmuebles

1) <i>Boletos de compraventa, doce por mil</i>	12‰
2) <i>Cancelaciones. Por cancelación total o parcial de cualquier derecho real, dos coma cuatro por mil</i>	2,4‰
3) <i>Cesión de acciones y derechos. Por las cesiones de acciones y derechos, doce por mil</i>	12‰
4) <i>Derechos reales. Por las escrituras públicas en las que se constituyen, prorroguen o amplíen derechos reales, con excepción de lo previsto en los incisos 5 y 6, el dieciocho por mil</i>	18‰
5) <i>Dominio:</i>	
<i>a. Por las escrituras públicas de compraventa de inmuebles o cualquier otro contrato por el que se transfiere el dominio de inmuebles excepto destinados a vivienda única, familiar y de ocupación permanente, treinta y seis por mil</i>	36‰
<i>b. Por las escrituras públicas traslativas del dominio de inmuebles destinados a vivienda única, familiar y de ocupación permanente, cuando la valuación fiscal sea superior a \$105.636, hasta \$158.454, veinte por mil</i>	20‰
<i>c. Por las escrituras públicas traslativas del dominio de inmuebles destinados a vivienda única, familiar y de ocupación permanente y su valuación fiscal (ni precio, ni valor al acto) no supere la suma que establezca la Ley Impositiva (\$105.636) (art. 297, inc. 29a)</i>	EXENCIÓN

<i>d. Por las adquisiciones de dominio como consecuencia de juicios de prescripción, doce por mil</i>	12‰
6) Actos y contratos que instrumenten operaciones de crédito y constitución de gravámenes, en los supuestos contemplados en el artículo 297, inciso 28, apartado a pero cuyo monto imponible sea superior a \$105.636, hasta \$ 158.454, el cinco por mil	5‰

Importante: las alícuotas previstas en el artículo 51 de la Ley 14.394 se incrementarán en un veinte por ciento (20%) cuando el valor imponible del acto, contrato u operación gravado se exprese total o parcialmente en moneda extranjera.

Anexo II: fideicomiso

No surge claramente del CFPBA el tratamiento acerca del fideicomiso inmobiliario. Sin perjuicio de ello y atento las consultas efectuadas oportunamente, se concluye lo siguiente:

- *Transmisión de dominio fiduciario:* es un acto que no se considera oneroso y no paga.
- *Dominio fiduciario en garantía:* paga igual que la hipoteca, o sea, 1,8% del monto, en tanto que la extinción del mismo por cumplimiento del pago de la obligación garantizada paga el mismo sellado que la cancelación de hipoteca.
- *Retransmisión del dominio fiduciario al beneficiario:* paga igual que la compraventa, o sea, el 36/1000 sobre el valor adjudicado, valuación fiscal o VIR, el que fuere mayor.
- *Contrato marco del fideicomiso:* paga el 1,2% sobre el total del monto de la retribución del fiduciario.
- *Cesión de los derechos de los fiduciantes/beneficiarios:* se asimila a la cesión de acciones y derechos con inmuebles y, como tal, paga el 1,2% del monto de la cesión.

Impuesto a la transmisión gratuita de bienes de la provincia de Buenos Aires (ITGB)

Ley: 10.397, con las modificaciones introducidas por la Ley 14.394.

Vigencia: 1/1/2011

Reglamentación: resoluciones normativas ARBA 91/10 (B. O. 7/2/2011) y 18/11 (13/4/2011).

Aplicación: provincia de Buenos Aires

Objeto del tributo (artículo 306)

- Enriquecimiento producido a título gratuito, derivado de una transmisión que:
 - Comprenda bienes situados en la provincia de Buenos Aires
 - Beneficie a personas físicas o jurídicas con domicilio real en la provincia de Buenos Aires.

Sujeto activo

ARBA

Sujeto pasivo (artículo 318)

Contribuyente

Persona física o jurídica beneficiaria de una transmisión gratuita de bienes cuando:

- Esté domiciliada en la provincia de Buenos Aires (impuesto calculado sobre monto total del enriquecimiento).
- Se domicilie fuera de la provincia de Buenos Aires, pero el enriquecimiento patrimonial provenga de la transmisión gratuita de bienes existentes en ella (impuesto calculado sólo sobre monto de los bienes ubicados en la provincia).
- Los contribuyentes adeudarán el impuesto que le corresponde a cada uno de ellos; sin embargo, cuando existiere indivisión del beneficio entre contribuyentes, responderán solidaria y mancomunadamente por la obligación total y hasta la concurrencia de su parte en dicho beneficio indiviso (art. 105).

Agentes de información

- Los representantes legales, albaceas y escribanos intervinientes en transmisiones alcanzadas por el impuesto están obligados a asegurar el pago del tributo y retener, en su caso, las sumas necesarias (no está reglamentado el régimen de retención).

Actos alcanzados (artículo 307). Enunciación no taxativa

- *Transmisiones por causa de muerte:*

- Herencias
- Legados

Se considera la vocación o derecho hereditario al momento del fallecimiento, sin tener en cuenta particiones, reconocimientos, acuerdos, convenios o renunciaciones (art. 311).

- *Transmisiones entre vivos:*

- Donaciones
- Anticipos de herencia
- Cualquier otra transmisión que implique un enriquecimiento patrimonial a título gratuito

En las transmisiones efectuadas por cónyuges se considera que cada uno transmite la mitad que le corresponde, cuando los bienes son gananciales (art. 312).

Hecho imponible (artículo 314)

- *Herencias y legados:* fecha del fallecimiento del causante.
- *Donaciones:* fecha de aceptación.
- *Otros casos:* fecha de celebración del acto que sirvieron de causa, salvo seguros sin contraprestación del beneficiario, que se considera la fecha de percepción del monto asegurado.
- Regirá respecto de las aceptaciones de donación a partir del 1/1/2012, aun en caso de promesas anteriores (cfr. art. 166, Ley 14.333).
- Quedan extinguidas las deudas del ITGB por promesas de donación celebradas durante 2011 y no aceptadas en ese año. En esos casos, corresponderá abonar el gravamen al momento de la aceptación (cfr. art. 167, Ley 14.333).
- Si fue abonado el total del ITGB al momento de la promesa celebrada en 2011, aceptada o no durante ese año, el pago será definitivo. Si el pago no hubiera cancelado la totalidad de la obligación, se tomará a cuenta al momento de su liquidación en la aceptación (cfr. art. 168, Ley 14.333).

Base imponible. Determinación del valor de los bienes (artículo 315)

- *Inmuebles ubicados en provincia de Buenos Aires:* última valuación fiscal vigente a la fecha del hecho imponible ajustada por coeficiente corrector o VIR o valor de mercado, el que resulte superior.
- *Inmuebles fuera de provincia de Buenos Aires:* última valuación fiscal vigente

o valor de mercado, el que resulte superior. A falta de valuación fiscal, se considerará el valor de mercado.

- *Automotores, embarcaciones y aeronaves radicados en la provincia de Buenos Aires*: valuación fiscal. En su defecto, valor determinado por autoridad de aplicación (arts. 228 y 247).
- *Automotores, embarcaciones y aeronaves no radicados en la provincia de Buenos Aires*: última valuación fiscal vigente o valor de mercado vigente. A falta de valuación fiscal, valor de mercado.
- *Depósitos y créditos en moneda extranjera*: cotización tipo comprador Banco de la Nación Argentina, incluyendo importe de intereses devengados.
- *Depósitos y créditos en moneda argentina*: valor a la fecha del hecho imponible, incluyendo actualizaciones legales pactadas o fijadas judicialmente e intereses.
- *Depósitos en cajas de seguridad*: de acuerdo con criterios de valuación para cada tipo de bien, previo inventario con intervención de ARBA.
- *Créditos con garantía real o sin ella*: valor consignado en escrituras y documentos respectivos, con deducción de amortizaciones que se acrediten fehacientemente. En caso de insolvencia del deudor, se tomará el valor que resulte de la prueba que se produjere.
- *Créditos por ventas a plazos en los que no se hubiera pactado los intereses por separado*: se tomará el monto, deducidos los intereses presuntos.
- *Títulos públicos y demás títulos valores, excepto acciones*: último valor de cotización. Si no cotizan en Bolsa, se tomará su costo incrementado por intereses, actualizaciones y diferencias de cambio.
- *Acciones y participaciones societarias*: el valor patrimonial que surja del último balance cerrado a la fecha del hecho imponible.
- *Propiedad o copropiedad*: el valor del bien o su parte, descontando el valor del derecho real que lo afecte. La posesión que diere origen a la prescripción adquisitiva se considerará como propiedad o copropiedad cuando estuviere cumplida, aunque no se hubiere obtenido el título de propiedad.
- *Usufructo temporario*: el 2% del valor del bien por cada año de duración, sin computar las fracciones.
- *Usufructo vitalicio*: se aplica la siguiente escala.

Edad del usufructuario	Cuota
Hasta 30 años	90%
Más de 30 y hasta 40 años	80%
Más de 40 y hasta 50 años	70%
Más de 50 y hasta 60 años	50%
Más de 60 y hasta 70 años	40%
Más de 70 años	20%

El valor de la nuda propiedad será la diferencia que sea necesaria para cubrir el valor total del bien después de deducido el usufructo.

Cuando se transmita la nuda propiedad con reserva de usufructo se considerará como una transmisión del dominio pleno.

- *Uso y habitación:* sobre la base del 5% anual del valor del bien y el número de años por el que se hubiere constituido, hasta un máximo de 10 años, considerándose por tal plazo aquellos que lo excedieren y los vitalicios, con aplicación supletoria de las reglas del usufructo.
- *Renta vitalicia:* se aplica la misma escala que para el usufructo vitalicio.
- *Legado o donación de renta:* aplicación de la regla para el usufructo sobre los bienes que constituyeren el capital y, si no pudiere determinarse, se estimará sobre la base de una renta equivalente al interés que percibiere el Banco de la Nación Argentina para descuentos comerciales.
- En los casos de usufructo, uso y habitación, renta vitalicia y legado o donación de renta, el valor del bien se calculará según su naturaleza (art. 315 bis).

Alícuota (artículo 321)

- Se determinará computando la totalidad de los bienes recibidos en la provincia de Buenos Aires o fuera de ella, según el caso.
- La Ley Impositiva establece la escala de alícuota a aplicar, considerando la base imponible y el grado de parentesco (art. 53, Ley 14.333).

Base imponible		Padres, hijos y cónyuge		Otros ascendientes y descendientes		Colaterales 2º grado		Colaterales 3º y 4º grado, otros parientes y extraños	
Mayor a	Menor o igual a	Cuota fija \$	% s/ exced. Limite mínimo	Cuota fija \$	% s/ exced. Limite mínimo	Cuota fija \$	% s/ exced. Limite mínimo	Cuota fija \$	% s/ exced. Limite mínimo
0	125.000	-	4,000	-	6,000	-	8,000	-	10,000
125.000	250.000	5.000	4,075	7.500	6,075	10.000	8,075	12.500	10,075
250.000	500.000	10.094	4,225	15.094	6,225	20.094	8,225	25.094	10,225
500.000	1.000.000	20.656	4,525	30.656	6,525	40.656	8,525	50.656	10,525
1.000.000	2.000.000	43.281	5,125	63.281	7,125	83.281	9,125	103.281	11,125
2.000.000	4.000.000	94.531	6,325	134.531	8,325	174.531	10,325	214.531	12,325
4.000.000	8.000.000	221.031	8,725	301.031	10,725	381.031	12,725	461.031	14,725
8.000.000	16.000.000	570.031	13,525	730.031	15,525	890.031	17,525	1.050.031	19,525
16.000.000	en adelante	1.652.031	15,925	1.972.031	17,925	2.292.031	19,925	2.612.031	21,925

- *Mínimo no imponible:* \$60.000. Se eleva a \$250.000 en caso de padres, hijos y cónyuge (art. 54, Ley 14.333 para año 2012).
- *Alícuota y mínimo no imponible en el caso de transmisiones sucesivas o simultáneas a una misma persona en un plazo de 5 años:* se determinará de acuerdo al monto total del enriquecimiento. El reajuste se hará a medida que se realicen las operaciones. Lo pagado será tomado como pago a cuenta.

Plazo para el pago (artículo 322)

- *Actos entre vivos*: hasta 15 días de producido el hecho imponible (cfr. art. 5, Resolución 91/10, modificada por Resolución 18/11). El beneficiario deberá acreditar el pago previamente a la escritura, por lo que el plazo previsto en la ley se ve modificado.
- *Causa de muerte*: hasta 15 días de la solicitud judicial de inscripción o entrega del bien transmitido, libramiento de fondos o acto de similar naturaleza, o hasta 24 meses desde el fallecimiento del causante, lo que ocurra con anterioridad.
- *Cesión de acciones y derechos hereditarios*: la solución es idéntica, cuando sea anterior a los 24 meses. Si fuera posterior, 15 días desde el pedido que el cesionario efectúe al juez para que autorice alguna de las medidas judiciales referidas (la instrumentación de la cesión no está gravada por ignorarse el contenido patrimonial de la misma).
- *Cesión de derechos hereditarios con respecto a uno o más bienes determinados*: hasta 15 días de producido el hecho imponible, debiendo acreditar el pago al escribano interviniente.
- *Ausencia con presunción de fallecimiento*: hasta 24 meses de la declaración.

Deberes formales a cargo del escribano (artículo 324 CFPBA y artículo 5 de la Resolución 91/10, modificada por Resolución 18/11)

Respecto de actos, contratos u operaciones entre vivos alcanzadas por el ITGB:

- Exigir del contribuyente la acreditación del envío de la declaración jurada.
- Requerir del contribuyente la acreditación del pago del tributo, en caso de corresponder.
- Controlar que los datos contenidos en la declaración jurada enviada por el beneficiario coincidan con los que se consignan en la escritura a través de la cual se instrumenta el acto (el cálculo del impuesto puede simularse mediante herramientas provistas por ARBA en su sitio web: www.arba.gov.ar). El control de las declaraciones juradas a cargo de los escribanos resultará exigible, incluso cuando no corresponda el pago del tributo.
- Dejar constancia en la escritura respectiva de la acreditación del envío de la declaración jurada y su pago o, en su caso, de la falta de cumplimiento de uno o ambos requisitos.

Respecto de actos, contratos y operaciones de disposición de bienes recibidos como consecuencia de una transmisión gravada por el ITGB (2ª transmisión):

- Exigir al beneficiario, que posteriormente pretende disponer de los bienes

que recibió a título gratuito, la acreditación de la presentación de la declaración jurada.

- Exigir al transmitente la acreditación del pago del ITGB con sus accesorios si correspondieren (cfr. art. 324). El pago del impuesto debe ser previo o simultáneo a todo acto de disposición, por parte del beneficiario, de los bienes que recibió a título gratuito.
- En caso de falta de justificación de envío de declaración jurada y/o pago, deberá informar a ARBA (cfr. art. 324).
- Sin constatar la presentación de la declaración jurada y/o pago o traslado o puesta en conocimiento de ARBA, los escribanos no expedirán testimonios de esas escrituras (cfr. art. 324).
- Sin embargo, conforme al artículo 5 ter de la Resolución 91/10 y sus modificatorias, los escribanos *no autorizarán* actos, contratos u operaciones de disposición de bienes que hubieren sido obtenidos por un enriquecimiento alcanzado por el ITGB, si previamente el sujeto obligado no acredita el envío de la declaración jurada y en su caso el pago el tributo.

Sanción

El incumplimiento de los deberes formales hará pasible al escribano de la sanción prevista por el artículo 60, 1º párrafo, graduable entre \$200 y \$30.000 (art. 5, Resolución 91/10 y modificatorias).

Deducciones y exclusiones (artículo 317)

Deducciones

- Deudas dejadas por el causante al día de su fallecimiento.
- Gastos de sepelio (máximo \$10.000, conforme art. 58, Ley 14.333).

Exclusiones

- Créditos incobrables.
- Créditos y bienes litigiosos, hasta que se liquide el pleito, dando garantía suficiente por el importe del impuesto.
- Donaciones o legados sujetos a condición suspensiva, hasta que se cumpla la condición o venza el plazo, dando garantía suficiente por el importe del impuesto.
- Legados para los herederos.
- Cargos para los beneficiarios a ellos sujetos.
- Valor del servicio recompensado para donaciones o legados remuneratorios.

Exenciones (artículo 320)

- Transmisiones a favor del Estado nacional, Estados provinciales, GCBA, municipalidades, sus organismos descentralizados o autárquicos, y las donaciones, subsidios y subvenciones efectuadas por ellos, salvo que realicen actos de comercio con la venta de bienes o prestación de servicios a título oneroso.
- Bienes donados o legados que reciban instituciones religiosas, de beneficencia, culturales, científicas, de salud o asistencia social gratuitas y de bien público, siempre que se destinaren a los fines de su creación, no se distribuyan entre los asociados y no obtuvieran sus recursos de explotación de espectáculos públicos, juegos de azar, carreras de caballos y similares.
- Transmisión de obras de arte y objetos de valor histórico, científico o cultural, siempre que, por disposición del transmitente, se exhiban públicamente o se destinen a la enseñanza en la provincia.
- Colecciones de libros, diarios, revistas y publicaciones periódicas.
- Transmisión por causa de muerte del bien de familia a favor de las personas mencionadas en el artículo 36 de la Ley 14.394 y mientras no se lo desafecte antes de cumplidos 5 años desde su transmisión.
- Transmisión por causa de muerte a favor del cónyuge, ascendientes y/o descendientes, incluidos hijos adoptivos o sus cónyuges, del bien inmueble urbano destinado totalmente a vivienda del causante o su familia, siempre que sea única propiedad y la valuación fiscal no supere \$176.060 (cfr. art. 57, Ley 14.333).
- Transmisión de una empresa por causa de muerte, incluidas explotaciones unipersonales, cuyos ingresos totales facturados obtenidos en el período fiscal anterior no excedan el monto previsto por la Ley Impositiva (cfr. art. 58, Ley 14.333. \$30.000.000 o \$5.000.000 si la empresa no cumplió un año), a favor de cónyuge, ascendientes y/o descendientes, hijos adoptivos y sus cónyuges, y mantengan su explotación efectiva durante los 5 años siguientes al fallecimiento, salvo que el adquirente falleciera dentro de ese plazo.

Presunciones (artículo 308)

La autoridad de aplicación presumirá que existe el hecho imponible gravado, salvo prueba en contrario:

- Transmisiones a título oneroso de inmuebles a quienes llegaren a ser herederos o legatarios del causante dentro de los 3 años, si fuesen directas; o de 5 años, si fueran hechas por interpósita persona.
- Transmisiones a título oneroso a herederos forzosos del enajenante o

sus cónyuges (sociedad conyugal subsistente o con descendientes).

- Transmisiones a título oneroso a herederos forzosos del cónyuge del enajenante o sus cónyuges (sociedades conyugales subsistentes o quedaren descendientes).
- Transferencias a título oneroso a favor de una sociedad integrada total o parcialmente por descendientes del transmitente o cónyuge o por sus cónyuges (sociedades conyugales subsistentes o quedaren cónyuges).
- Compras efectuadas a nombre de descendientes menores de edad.
- Constitución, ampliación, modificación y disolución de sociedades entre ascendientes y descendientes o sus cónyuges.
- Legados, donaciones y anticipos de herencia de carácter compensatorios, retributivos o con cargo.

ARBA podrá disponer que los escribanos que autoricen actos encuadrados en alguna de las presunciones informen tal circunstancia.

Los importes ingresados por impuesto de sellos se tomarán a cuenta para el que corresponda tributar por ITGB.

Presunción de radicación en la provincia de Buenos Aires (artículo 309)

- Inmuebles ubicados en la provincia de Buenos Aires.
- Derechos reales constituidos sobre bienes situados allí.
- Naves y aeronaves radicadas en provincia de Buenos Aires.
- Automotores radicados en provincia de Buenos Aires.
- Muebles registrados en provincia de Buenos Aires.
- Bienes muebles del hogar o de residencias transitorias cuando estos últimos se ubiquen en la provincia.
- Bienes personales del transmitente cuando éste se hallare en provincia de Buenos Aires al tiempo de la transmisión.
- Demás muebles y semovientes que se encontraren en provincia de Buenos Aires a la fecha de la transmisión, aunque su situación allí no fuera permanente.
- Dinero y depósito en dinero, inclusive aquellos destinados al pago de seguros gravados, que se hallen en provincia de Buenos Aires al momento de la transmisión.
- Títulos, acciones, cuotas, participaciones sociales y otros valores representativos de su capital, emitidos por entes públicos o privados y por sociedades, cuando éstos estuvieren domiciliados en la provincia.
- Patrimonios en empresas o explotaciones ubicadas en la provincia.

- Títulos, acciones y demás valores mobiliarios que se encuentren en la provincia al tiempo de la transmisión, emitidos por entes privados o sociedades domiciliados en otra jurisdicción.
- Títulos, acciones y otros valores mobiliarios representativos de capital que, al tiempo de la transmisión, no se encontraren en provincia de Buenos Aires, emitidos por entes o sociedades que no estén domiciliados en la provincia, en proporción a los bienes que se encontraren en provincia de Buenos Aires.
- Cuotas o participaciones sociales en sociedades no domiciliadas en provincia de Buenos Aires, en proporción a los bienes que se encontraren en ella.
- Patrimonios en empresas o explotaciones unipersonales o patrimonios de afectación ubicados en otra jurisdicción, en proporción a los bienes que se encontraren en la provincia.
- Créditos provenientes de la compraventa de inmuebles ubicados en la provincia.
- Demás créditos (incluidos *debentures*) cuando el lugar convenido para el cumplimiento de la obligación o el domicilio real del deudor se hallen en la provincia.
- Derechos de propiedad científica, literaria o artística, marcas de fábrica o de comercio y similares, patentes, dibujos, modelos y diseños reservados y restantes de propiedad industrial o inmaterial, los derivados de éstos y las licencias, cuando el titular del derecho o licencia estuviere domiciliado en la provincia al tiempo de la transmisión.

Presunciones, salvo prueba en contrario (artículo 310)

Se considera materia gravada:

- Cuentas o depósitos a la orden del causante que estuvieren a nombre de su cónyuge, heredero o legatario.
- Cuentas o depósitos a la orden conjunta, recíproca o indistinta del causante o su cónyuge con herederos forzosos.
- Importes percibidos por el causante o su cónyuge dentro de los 60 días anteriores al deceso que excedan \$20.000 (cfr. art. 55, Ley 14.333) mientras no se justifique el destino que se les dio.
- Extracciones de dinero anteriores a los 60 días del fallecimiento y que excedan \$20.000 de cuentas del causante o su cónyuge, o a la orden conjunta, recíproca o indistinta de estos o de estos y sus herederos forzosos, mientras no se justifique el destino dado.
- Títulos, acciones o valores al portador que, a la fecha de fallecimiento, se encontraren en poder de herederos o legatarios cuando, dentro de los 6

meses anteriores al deceso, el causante los hubiere adquirido o realizado operaciones con ellos, percibido intereses o dividendos, o figurado a su nombre en asambleas societarias u otras operaciones.

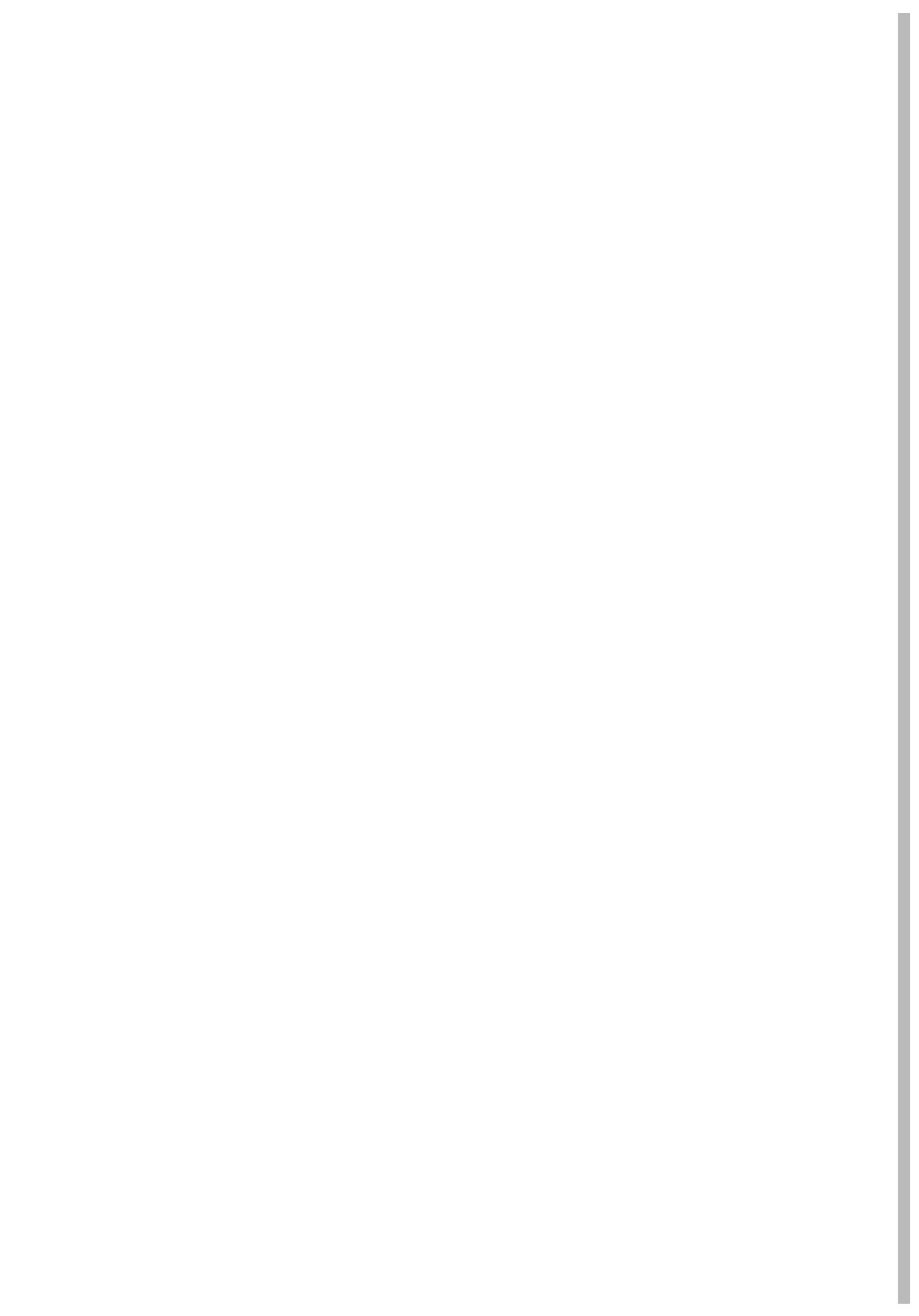
- Enajenaciones a título oneroso efectuadas dentro del año anterior al deceso del transmitente a favor de los herederos.
- Enajenaciones a título oneroso efectuadas dentro del año anterior al deceso del transmitente, si dentro de los 5 años de su fallecimiento los bienes se incorporaren al patrimonio de sus herederos.
- Créditos constituidos o cedidos por el causante a favor de sus sucesores, legatarios o personas interpuestas, dentro de los 6 meses previos a su fallecimiento.

Prescripción (artículo 326)

No correrán los plazos de prescripción cuando:

- Los juicios sucesorios que debieron abrirse en provincia de Buenos Aires se hayan tramitado en otra jurisdicción.
- En los documentos que instrumenten transmisiones entre vivos y el domicilio real del beneficiario en provincia de Buenos Aires haya sido omitido o sustituido por otro.

En estos casos, los plazos contemplados en el artículo 157 del CFPBA regirán a partir del 1º de enero del año siguiente a la correcta apertura del proceso sucesorio o de la correcta mención del domicilio del beneficiario.



Sistemas

Introducción

La función notarial requiere la utilización de diversos programas electrónicos, mediante los cuales el notario cumple con sus obligaciones tributarias y de información.

Podemos diferenciar distintos sistemas:

- Sistema integrado de escrituras (SIE).
- Sistema integrado de aplicaciones (SIAP), dentro del cual encontramos subsistemas:
 - Sistema de presentación de escribanos (SIPRESBA)
 - Sistema de control de retenciones (SICORE)
 - Cruzamiento informático de transacciones importantes (CITI)
 - Terceros intervinientes
- Código de oferta de transferencia de inmuebles (COTI).
- Unidad de Información Financiera (UIF).
- Impuesto a la transmisión gratuita de bienes (ITGB).
- Registración de transferencias de participaciones societarias.

Sistema integrado de escrituras (SIE)

Fue creado por la Ley 874, cuando el impuesto de sellos pasa al Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Actualmente, se hace *on line*, es decir, ingresando a la página web del Colegio de Escribanos, con nombre de usuario y contraseña.

Particularidades

- *Vencimientos*: el 10 de cada mes o el primer día hábil siguiente, si fuese feriado.
- *¿Qué se declara?* Todas las escrituras autorizadas en el mes anterior al del vencimiento, por lo que siempre se hace la declaración jurada, con o sin escrituras para informar.
- Los números deben ser ingresados sin separación de puntos. Cuando se quieran detallar centavos, se separan con punto y no con coma.

Sistema integrado de aplicaciones (SIAP). Versión 3.1 release 5

Es el sistema obligatorio provisto por la AFIP que da lugar a la instalación del resto de los sistemas obligatorios para informar y, eventualmente, abonar distintos tributos, como el impuesto a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas, el impuesto a las ganancias, etc.

Sistema de presentación de escribanos. Impuesto de sellos de la provincia de Buenos Aires (SIPRESBA). Versión 5 release 12

Creado por la Disposición normativa 52/03, complementada por la 64/03 y la 81/03 de la Dirección Provincial de Rentas. Entró en vigencia el 1º de diciembre de 2003.

Particularidades

- *Vencimiento:*
 - Actos o escrituras otorgadas entre los días 1 y 15 de cada mes, hasta el día 26 del mismo mes.
 - Actos o escrituras otorgadas entre el 16 y el último día del mes, hasta el día 12 del mes siguiente.

- *¿Qué se declara?*
 - Los escribanos de la provincia de Buenos Aires deben declarar todos los actos y escrituras autorizadas en el mes.
 - Los escribanos de la Ciudad de Buenos Aires, al igual que los de otras demarcaciones, **sólo** deberán declarar los actos o escrituras pasibles de tributar impuesto de sellos y/o aporte notarial en la provincia de Buenos Aires.

Sistema de control de retenciones (SICORE). Impuesto a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas e impuesto a las ganancias. Versión 8.0 release 8

Particularidades

- *Vencimiento:*
 - La declaración jurada es **mensual** y vence entre los primeros diez días del mes siguiente al del vencimiento, según tablas proporcionadas por la AFIP, de acuerdo a la terminación del CUIT del declarante.

- En las escrituras otorgadas entre los días 1 y 15 de cada mes, si hubiere retenciones efectuadas, el sistema prevé un pago a cuenta, que debe efectuarse según la terminación del CUIT.
- La declaración jurada se hace siempre, con o sin retenciones.
- *¿Qué se declara?* Las retenciones efectuadas en las distintas escrituras de venta, a fin de oblar el tributo correspondiente a los vendedores:
 - El 1,5% en caso del ITI, que se aplica a las personas físicas y sucesiones indivisas.
 - El 3% en caso de impuesto a las ganancias, aplicable a las sociedades o a las personas físicas en casos determinados. Cuando se trata de la primera venta de un inmueble construido por la vendedora o cuando ésta vende el inmueble donde desarrolla el ejercicio de su profesión, industria o comercio, o cuando el que vende hace de la venta su profesión habitual.

Cruzamiento informático de transacciones importantes (CITI). Versión 3.0 release 2

Fue creado por la Resolución general AFIP 781/00 y entró en vigencia a partir del 1º de enero de 2000.

Actualmente se hace *on line*. Se ingresa en la página de la AFIP, con clave fiscal y contraseña, y se envía de esa manera, con o sin movimientos.

Particularidades

- *Vencimiento:* es mensual y su presentación se hace hasta el último día del mes siguiente al del mes a informar.
- *¿Qué se informa?*
 - Las ventas hasta la suma de \$600.000, ya que las que exceden ese monto se informan con COTI, como luego se indicará.
 - Las donaciones y cesiones de derechos.
 - Las hipotecas y sus cancelaciones. No se informan las hipotecas por saldo de precio ni los mutuos donde los acreedores son instituciones bancarias pertenecientes al Estado nacional, provincial, municipal o al Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Terceros intervinientes. Versión 3.0

Fue creado por la Resolución AFIP 1375/02 y entró en vigencia para los prestadores de servicios respecto de las operaciones efectivizadas, a partir del 1º de enero de 2003.

Fue modificado por la Resolución general AFIP 3285 (vigente desde el 1/5/2012), que realizó un reordenamiento y actualización de las normas dictadas al respecto y dejó sin efecto varias resoluciones. No obstante, mantienen su vigencia los aplicativos de información (Representantes del Exterior y Terceros Intervinientes) respecto de aquellos sujetos obligados que se hubieren empadronado con la vigencia de la Resolución general 1375.

- *¿Qué se declara?* Todas las operaciones de contenido económico, incluso las a título gratuito, celebradas entre residentes en el país y quienes actúan con representantes de sujetos o entes del exterior.
- *Deber notarial:* el artículo 6 de la Resolución general dice que los prestadores de servicios (*escribanos incluidos*) deberán solicitar a los representantes en el país de sujetos o entes del exterior, en forma previa a su intervención, la exhibición de la constancia del empadronamiento y deberán quedarse con una copia.

Código de oferta de transferencia de inmuebles (COTI)

Fue creado por Resolución AFIP 2371 (B. O. 21/12/2007) y modificado por la Resolución general 3101/11, que elevó el monto de \$300.000 a **\$600.000**.

Particularidades

Este código obrará en una constancia que deberá tramitarse con anterioridad a la transferencia a título oneroso de bienes inmuebles o derecho sobre bienes inmuebles a construir en los siguientes casos:

- Cuando el precio, valuación fiscal o base imponible que grave la transmisión (VIR o valuación al acto) iguale o supere los \$600.000.
- Cuando se transfieran 2 ó más inmuebles, en el caso de que cada inmueble o en conjunto iguale o supere los \$600.000.

Esta constancia deberá ser tramitada por el titular único o cualquiera de los condóminos.

Casos en que **no** deben tramitar el COTI:

- Los pertenecientes a miembros de las misiones diplomáticas y consulares extranjeras, su personal técnico, administrativo y/o sus familiares.
- Expropiaciones a favor de los Estados nacional, provincial, municipal y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
- Ventas judiciales.

Procedimiento

Cuando corresponda el COTI, el escribano deberá:

- Verificar la autenticidad y vigencia del COTI, ingresando a la página web de la AFIP (como paso preescriturario).
- Consignar en el texto de la escritura la identificación del COTI o su inexistencia.
- Generar el certificado de bienes inmuebles (como paso postescriturario), dentro de los 15 días corridos de suscripta la escritura.
- Vigencia de la norma: para las escrituras otorgadas a partir del 1/4/2008.
- **Importante:** las escrituras que se informen por COTI **no** se informarán por CITI.

Unidad de Información Financiera (UIF). *On line*

La UIF fue creada por la Ley 25.246, de Lavado de Dinero (Decreto reglamentario 370/00, del 5/5/2000). Esta entidad posee autarquía funcional en jurisdicción del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos de la Nación.

La Ley de Lavado posee varias resoluciones adoptadas por el organismo; aquella que afecta nuestra profesión es la Resolución 10/04, modificada por las resoluciones 125/09, 11/11, 21/11. Establece la **obligatoriedad** de que el escribano informe lo siguiente:

- Las compraventas que éste realice que sean superiores a quinientos mil pesos (\$500.000).
 - Operaciones en efectivo de más de \$350.000.
 - Constitución de sociedades.
 - Cesiones de participaciones sociales.
 - Operaciones sobre inmuebles ubicados las denominadas zonas de fronteras.
 - Constitución de fideicomisos.
-
- *Deber notarial*: en caso de no existir operación alguna, también es obligatorio informar dicha situación. O sea que se debe informar con o sin movimientos.
 - El sistema de información mensual funciona *on line* (www.uif.gov.ar).
 - Su utilización es simple. Se puede hacer un informe mensual que incluya todas las operaciones o uno por cada operación a informar (elección de cada escribano).

Impuesto a la transmisión gratuita de bienes (ITGB)

Los beneficiarios de una transmisión gratuita de bienes que se encuentren alcanzados por el impuesto —de acuerdo con su reglamentación— deberán presentar, previamente al otorgamiento de la escritura pública respectiva, la declaración jurada ante ARBA, de la que resultará el importe a abonar o, en su caso, la exención por no llegar al mínimo imponible.

El trámite está a cargo de los propios beneficiarios y se realiza *on line*, a través de la página web de ARBA (www.arba.gov.ar). Si el beneficiario declarante no tiene aún su clave CIT y no cuenta con impuestos activos en provincia de Buenos Aires, debe obtenerla en forma presencial en una oficina de ARBA; de lo contrario, podrá tramitarla *on line*.

Una vez obtenida la clave, debe accederse a la pestaña “Sellos y transmisión gratuita de bienes”, dirigirse a “Transmisión gratuita de bienes” y entrar en el apartado “Presente su DDJJ”. En caso de dudas acerca del aplicativo, dentro de “Transmisión gratuita de bienes” hay un “Instructivo-presentación de DDJJ y pago”, en el que se indica, paso a paso, la información debe ingresarse para obtener la declaración jurada respectiva.

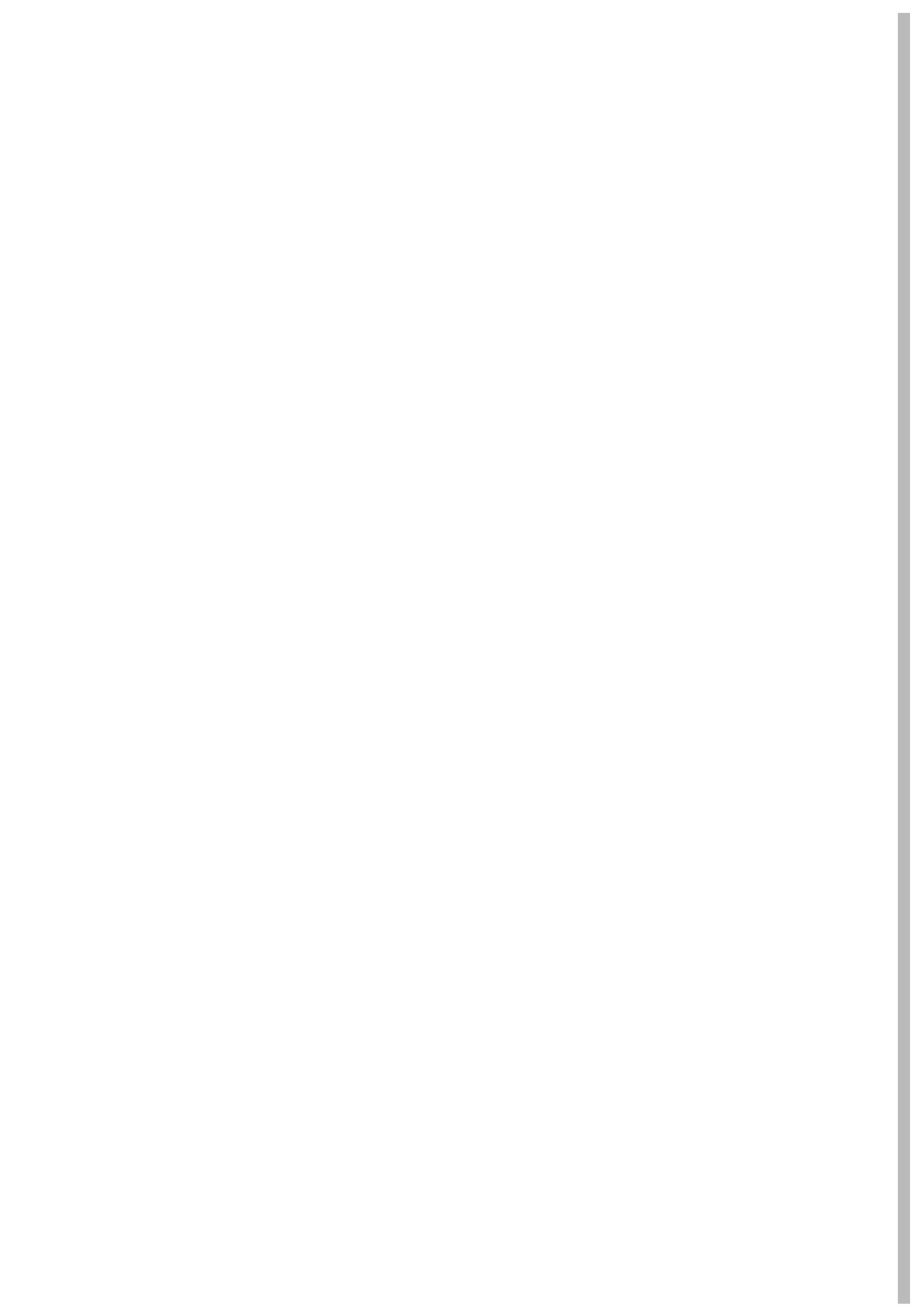
Como resultado, el propio sistema arroja la declaración jurada y, en su caso, la boleta de pago correspondiente, que deberá abonarse en el Banco de la Provincia de Buenos Aires.

Registración de transferencias de participaciones societarias

Resoluciones 3332/12 y 3293/12

Por medio de estas resoluciones generales dictadas por la AFIP, se incorporó a los escribanos públicos como sujetos obligados a informar **sólo** el cambio de titularidad de acciones y participaciones sociales, *exclusivamente en los casos en que intervenga como autorizante de una escritura pública*.

- Las disposiciones de la Resolución general 3293 se aplicarán de la siguiente forma:
 - Las transferencias y/o cesiones realizadas entre el 1º de enero de 2012 y el 30 de junio de 2012 podrán ser informadas por el escribano hasta el 31 de agosto de 2012 inclusive.
 - Las transferencias y/o cesiones realizadas a partir del 1º de julio de 2012 deberán ser informadas por el escribano dentro de los 10 días hábiles de su formalización.
- La declaración se debe realizar por medio de la página web de la AFIP (www.afip.gob.ar), ingresando con *clave fiscal* (Administrador de relaciones de clave fiscal) los aplicativos Registración de transferencias de participaciones societarias y Actualización autoridades societarias, previstos en los Títulos II y III, respectivamente, de la Resolución general 3293.



Anexos

Permuta

Impuesto de sellos - contrato de permuta - comparativo CABA-PBA

	CABA	PBA
CASO 1°	<p><i>Artículo 383 (1° parte).</i> Permutas de inmuebles o bienes muebles registrables: se aplica sobre la suma de los valores que se permutan. Si no hubiera valor asignado a los inmuebles o bienes muebles registrables o éste fuera inferior a las valuaciones fiscales o sus valores inmobiliarios de referencia de los bienes respectivos, el impuesto se aplica sobre la mitad de la suma de las valuaciones fiscales o sus valores inmobiliarios de referencia, el que resulte mayor.</p> <p><i>Artículo 384:</i> en el caso de permutas que comprendan inmuebles o bienes muebles registrables ubicados en varias jurisdicciones, el impuesto se aplica sobre la valuación fiscal total o el valor inmobiliario de referencia, el que fuera mayor, del o de los inmuebles y la valuación fiscal de los bienes muebles registrables ubicados en jurisdicción de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires o sobre el mayor valor asignado a tales bienes.</p>	<p><i>Artículo 266. Permutas de inmuebles:</i> se aplica sobre la mitad del valor constituido por la suma de las valuaciones fiscales de los bienes que se permuten o mayor valor asignado a los mismos. Si la permuta comprendiera inmuebles y muebles o semovientes, el impuesto se liquidará sobre la valuación fiscal de aquellos o mayor valor asignado a los mismos. Si la permuta comprendiera muebles o semovientes, el impuesto se liquidará sobre el valor estimativo que fije la autoridad de aplicación, previa tasación que deberá disponer la misma. Si la permuta comprendiera inmuebles ubicados en extraña jurisdicción, el impuesto se liquidará sobre el total de la valuación fiscal o mayor valor asignado a los ubicados en territorio prov.</p>
FÓRMULA	$\frac{VF1/P/VIR + VF2/P/VIR}{2} * (3,6\%)$ <p>Valuación fiscal, precio o VIR 1°, más valuación fiscal, precio o VIR 2°, dividido 2, y al resultado se le aplica la alícuota</p>	$\frac{VF1/P/VIR + VF2/P/VIR}{2} * (3,6\%)$ <p>Valuación fiscal, precio o VIR 1°, más valuación fiscal, precio o VIR 2°, dividido 2, y al resultado se le aplica la alícuota</p>

Impuesto de sellos - contrato de permuta - comparativo CABA-PBA (Continuación)

	CABA	PBA
CASO 2º	<p><i>Artículo 383 (2º parte):</i> en los casos en que una de las partes compense a la otra con una suma de dinero para equiparar el valor de las cosas permutadas y ésta sea inferior o igual al valor de la cosa dada, el impuesto será el establecido en el párrafo anterior, hasta el tope de las cosas permutadas y por la compensación en dinero, el gravamen que corresponda de acuerdo con la alícuota que determina la Ley Tarifaria para el tipo de bien permutado.</p> <p><i>Artículo 381:</i> si en la permuta de bienes una de las partes se obliga a bonificar a la otra con la adición de una suma de dinero para igualar el valor de las cosas permutadas y esta suma es mayor al valor de la cosa dada, el contrato se reputará como de compraventa, debiendo satisfacerse los gravámenes que en cada caso correspondan, según la naturaleza de los bienes.</p>	<p><i>Artículo 230:</i> si en la permuta de bienes una de las partes se obliga a bonificar a la otra con la adición de una suma de dinero para igualar el valor de las cosas permutadas y esta suma es mayor al valor de la cosa dada, el contrato se reputará como de compraventa, debiendo satisfacerse los gravámenes que en cada caso correspondan, según la naturaleza de los bienes.</p>
FÓRMULA	$\frac{VF1/P/VIR + VF2/P/VIR}{2} + \$ * (3,6\%)$ <p>Valuación fiscal, precio o VIR 1º, más valuación fiscal, precio o VIR 2º, al resultado se le suma la compensación y a ese nuevo resultado se le aplica la alícuota</p>	$\frac{VF1/P/VIR + VF2/P/VIR + \$ * (3,6\%)}{2}$ <p>Valuación fiscal, precio o VIR 1º, más valuación fiscal, precio o VIR 2º, más compensación, dividido 2, y al resultado se le aplica la alícuota</p>
CASO 3º Cosa por cosa, más compensación mayor	<p><i>Artículo 385:</i> si en la permuta de bienes una de las partes se obliga a bonificar a la otra con la adición de una suma de dinero para igualar el valor de las cosas permutadas y esta suma es mayor al valor de la cosa dada, el contrato se reputará como de compraventa, debiendo satisfacerse los gravámenes que en cada caso correspondan, según la naturaleza de los bienes.</p>	<p><i>Artículo 267:</i> si en la permuta de bienes una de las partes se obliga a bonificar a la otra con la adición de una suma de dinero para igualar el valor de las cosas permutadas y esta suma es mayor al valor de la cosa dada, el contrato se reputará como de compraventa, debiendo satisfacerse los gravámenes que en cada caso correspondan, según la naturaleza de los bienes.</p>
FÓRMULA	No hay fórmula, se aplica la alícuota que corresponda según la naturaleza de los bienes	No hay fórmula, se aplica la alícuota que corresponda según la naturaleza de los bienes.

Fideicomiso

Fideicomiso inmobiliario comercial

OPERACIÓN	GANANCIAS	ITI	SELLOS CABA	SELLOS PBA
CONTRATO	No se encuentra gravada por no estar contemplada en la normativa (Ley 20.628 y RG 3026 y 2139)	No se encuentra gravada por no estar contemplada en la normativa (Ley 23.905 y RG 3026 y 2141)	Está gravado con el 1,2% sobre el honorario del fiduciario, por el plazo total. Si no tiene monto o es indeterminado, se abona un monto fijo (\$1.000)	Está gravado con el 1,2% sobre el honorario del fiduciario, por el plazo total
Cesión de carácter de fiduciante	No se encuentra gravada por no estar contemplada en la normativa (Ley 20.628 y RG 3026 y 2139)	No se encuentra gravada por no estar contemplada en la normativa (Ley 23.905 y RG 3026 y 2141)	Está gravado con el 1,2% sobre el monto de la cesión	Está gravado con el 1,2% sobre el monto de la cesión
Transmisión del terreno al fiduciario (aporte) sin establecer contraprestación	Se encuentra gravado con el 3% por la transferencia. Aclaración: cuando no exista dinero "sobre la mesa", el escribano no podrá retener, pero deberá actuar como agente de información (RG 2139)	Se encuentra gravado con el 1,5% por la transferencia (Dictamen 55/05 AFIP). Aclaración: cuando no exista dinero "sobre la mesa", el escribano no podrá retener, pero deberá actuar como agente de información (RG 2141)	No está gravado	No está gravado
Transmisión del terreno al fiduciario (aporte) estableciendo contraprestación	Se encuentra gravado con el 3% por la transferencia. Aclaración: cuando no exista dinero "sobre la mesa", el escribano no podrá retener, pero deberá actuar como agente de información (RG 2139)	Se encuentra gravado con el 1,5% por la transferencia (Dictamen 55/05 AFIP). Aclaración: cuando no exista dinero "sobre la mesa", el escribano no podrá retener, pero deberá actuar como agente de información (RG 2141)	No está gravado	No está gravado
Compra del terreno por el fiduciario	Se encuentra gravado con el 3% por la transferencia	Se encuentra gravado con el 1,5% por la transferencia	Está gravada como cualquier compra con el 3,6% por la transferencia	Está gravada como cualquier compra

Fideicomiso inmobiliario comercial (Continuación)

OPERACIÓN	GANANCIAS	ITI	SELLOS CABA	SELLOS PBA
Aportes dinerarios de fiduciantes (aporte) sin establecer contraprestación	No se encuentra gravada por no estar contemplada en la normativa (Ley 20.628 y RG 3026 y 2139)	No se encuentra gravada por no estar contemplada en la normativa (Ley 23.905 y RG 3026 y 2141)	No está gravado	No está gravado
Aportes dinerarios de fiduciantes (aporte) estableciendo contraprestación	No se encuentra gravada por no estar contemplada en la normativa (Ley 20.628 y RG 3026 y 2139)	No se encuentra gravada por no estar contemplada en la normativa (Ley 23.905 y RG 3026 y 2141)	No está gravado	No está gravado
Transmisión al fiduciante/fideicomisario (adjudicación en cumplimiento del contrato)	Se encuentra gravado con el 3% por la transferencia. Aclaración: cuando no exista dinero "sobre la mesa", el escribano no podrá retener, pero deberá actuar como agente de información (RG 2139)	No se encuentra gravada por no estar contemplada en la normativa (Ley 23.905 y RG 3026 y 2141)	Está gravado como cualquier venta. Pueden aplicarse las exenciones previstas en el Código Fiscal	Está gravado como cualquier venta. Pueden aplicarse las exenciones previstas en el Código Fiscal
Transmisiones a terceros (ventas)	Se encuentra gravado con el 3% por la transferencia	No se encuentra gravada por no estar contemplada en la normativa (Ley 23.905 y RG 3026 y 2141)	Está gravado como cualquier venta. Pueden aplicarse las exenciones previstas en el Código Fiscal	Está gravado como cualquier venta. Pueden aplicarse las exenciones previstas en el Código Fiscal

Cesión de derechos hereditarios

Introducción y aclaraciones terminológicas

Concepto

- El contrato de cesión de derechos hereditarios es aquel por el cual el cedente transmite al cesionario la universalidad jurídica *herencia* o una cuota de ella, sin consideración especial de los elementos singulares que la componen.
- Es un contrato caracterizado como aleatorio, según el artículo 2051 del Código Civil: “Los contratos serán aleatorios, cuando sus ventajas o pérdidas para ambas partes contratantes, o solamente para una de ellas, dependan de un acontecimiento incierto”.
- Dicho carácter está dado fundamentalmente por el hecho de que no se transfieren bienes determinados, sino el derecho hereditario, un lugar en la sucesión, que dependerá de otros factores (cantidad de herederos, deudas, privilegios, etc.) para poder materializar este derecho luego sobre bienes determinados, mediante la realización de la partición.
- El diccionario de la lengua española define *posesión* como el “acto de tener una cosa corporal con ánimo de conservarla para sí o para otro”.
- Peña Bernaldo de Quirós ha conceptualizado la posesión como el derecho con carácter provisionalmente prevalente, con independencia de que exista o no derecho real firme que justifique la atribución definitiva de esa potestad.
- La posesión está compuesta por dos elementos, el *corpus* y el *animus domini*. El primero tiene que ver con la relación física con la cosa y el segundo con la subjetividad de mi relación con ella (“sentirme dueño”). Nuestro Código Civil, a partir del artículo 2351, define la posesión como la institución que consiste en la potestad de una persona para, por sí o por otro, tener una cosa bajo su poder, con la intención de someterla al ejercicio de un derecho de propiedad.

Diferencia

- Cuando hablamos de posesión hereditaria nos referimos a otra institución diferente a la expuesta. Es aquella que atribuye la condición de heredero *erga omnes* con fines de publicidad. Esto implica que ella reviste a una persona de la naturaleza o estado de heredero, de forma que es oponible a todos y con el objeto de que sea públicamente conocido. De este modo, da garantía a aquellos actos que éste ejerce en su propio nombre respecto de aquellos derechos que se le han transmitido por causa de una muerte como integrantes de una universalidad.

- El artículo 3410 del Código Civil reza: “Cuando la sucesión tiene lugar entre ascendientes, descendientes y cónyuge, el heredero entra en posesión de la herencia desde el día de la muerte del autor de la sucesión, sin ninguna formalidad o intervención de los jueces, aunque ignorase la apertura de la sucesión y su llamamiento a la herencia”.
- Los restantes herederos, cuyo vínculo con el causante se torna de más difícil conocimiento por parte de terceros, deben por ello solicitar su investidura al juez, a efectos de dar cumplimiento a la garantía de publicidad de su título. Estos son los colaterales hasta el cuarto grado y los instituidos por el testamento. Estos últimos herederos quedan investidos como tales a través del auto de declaratoria de herederos o por la declaración de validez del testamento en cuanto a sus formas, según se trate de herederos legítimos o testamentarios respectivamente.

Conclusión

- Aparece con claridad la conclusión de que la posesión de los tres primeros títulos del Libro III del Código Civil, a la que anteriormente hemos referido como posesión ordinaria, y la posesión hereditaria del Título IV del Libro IV son dos instituciones distintas.
- En cuanto a su objeto, la posesión hereditaria refiere a una universalidad (derechos, obligaciones, cosas, bienes), en tanto la posesión relacionada con los derechos reales se limita a cosas actualmente existentes, en el comercio y, por lo general, de bienes inmuebles en lo que a este trabajo refiere.
- Vélez Sarsfield distinguió que, en la posesión de las cosas, existe necesariamente una relación de hecho, en tanto que en la posesión hereditaria existe una relación de derecho.

Objeto en la cesión de derechos hereditarios como contrato

En el contrato de cesión de derechos hereditarios (y/o gananciales), que necesariamente debe hacerse por escritura pública, se puede transmitir:

- La totalidad de los derechos (“todo el lugar que yo ocupaba activa y pasivamente”).
- Parte de los derechos (alícuota), la mitad, un tercio, etc.
- Parte restringida (el derecho que eventualmente le corresponda al cedente sobre alguno/s bien/es).
 - En este caso **no se transfieren** bienes determinados, sino derechos hereditarios (un lugar en la herencia restringido a un bien o referenciado).

Tratamiento tributario

- Cuando la ley habla de posesión en la transferencia de inmuebles refiere a la acepción del derecho sobre las cosas (con corpus y *animus*) y no a la posesión hereditaria. De hecho, la autonomía del derecho tributario expone que la amplitud del concepto de *propiedad* o *transferencia* supera el límite de la nominación civil o comercial de los términos, entendiéndolo en forma más amplia. Ello en tanto grava la venta, dación en pago, aporte, etc. y, para el caso de duda, la posesión transmitida en forma onerosa. Esta posesión sólo puede ser interpretada en el orden de los derechos que se ejercen sobre las cosas (relación directa con la cosa) y nunca podremos ampliarla a la relación indirecta que surge de la cesión de derechos hereditarios, donde faltan pasos para consolidar adquisiciones que pueden o no llegar a ser (aleatoriedad). Estos pasos serán procesales (edictos, notificaciones, etc.) y negociales (el acto partitivo).

Conclusiones

- La cesión de derechos hereditarios genérica (todo o parte alícuota) nunca está referida a inmuebles ya que su objeto es la universalidad. Por ello, está fuera del ámbito del impuesto a las ganancias y del ITI. En tanto, como todo contrato oneroso estará gravado en:
 - CABA: 1%
 - Provincia de Buenos Aires: 1,2%
 - Base imponible: únicamente el precio
- Cuando la cesión se refiere a los derechos hereditarios que pudieran corresponder al cedente sobre un inmueble determinado, se aclara que este contrato no es inherente a la causa de entrega de posesión en cuanto al bien en sí mismo. Por ello, sigue fuera del ámbito del ITI y de ganancias, y la única alteración en cuanto al impuesto de sellos es que se debe verificar la base imponible, según la valuación fiscal y el VIR.
- Si en este último caso, además, se entregara la posesión de la cosa en sí misma, con causa en este contrato de cesión de derechos hereditarios, estaremos frente a la abstracción general de las normas en cuanto a posesión onerosa gravada y se deberá retener el ITI. En la Ciudad de Buenos Aires, la alícuota de sellos se verá gravada al 3,6%.

Se sugiere para el caso 2, y para evitar discusiones, dejar como manifestación adicional en el cuerpo de la escritura la ausencia de entrega de la cosa.

Y se advierte el error del aplicativo de sellos de la Ciudad de Buenos Aires en

cuanto grava con la alícuota mayor en los casos en los que hay bien determinado, presuponiendo erradamente que siempre hay entrega de posesión de derecho real. Si se pagara de este modo, también habría que liquidar el ITI, ya que estaríamos reconociendo la posesión onerosa transferida.

Cuestión de la jurisdicción de pago

- *Lugar de celebración:*
Jurisdicción del registro notarial.
- *Lugar donde surte efecto:*
Ambos códigos fiscales (CABA y provincia de Buenos Aires) prevén la excepción de jurisdicción cuando los bienes objeto de las transacciones se encuentren radicados en el territorio (CABA o provincial).

Radicular: viene de raíz, ubicación. Los derechos hereditarios no tienen ubicación geográfica.

Analógicamente se interpreta: territorio donde se reconocen los derechos y discute el juicio sucesorio.

De la escritura puede surgir o no el juicio, pero es requisito para ceder derechos hereditarios la muerte de un causante y en la partida de defunción se establece el último domicilio.

Resumen

- Cesión de derechos hereditarios total o parcial sin atención al contenido del acervo:
 - Escribano de Ciudad de Buenos Aires y sucesión en Ciudad de Buenos Aires: paga a AGIP.
 - Escribano de Ciudad de Buenos Aires y sucesión en provincia de Buenos Aires: paga a ARBA.
- Cesión de derechos hereditarios sobre sobre bien/es determinado/s:
AGIP: norma imprecisa y amplia.
Artículo 373: grava la “transmisión de dominio [...] instrumentos por los cuales se otorgue la posesión de inmuebles...”.
ARBA: norma casuística.
Artículo 269: “En el caso de cesión de acciones y derechos hereditarios [...] al consolidarse el dominio, deberá integrarse la diferencia del impuesto que corresponda a toda transmisión de dominio a título oneroso”.
Base imponible: precio, valuación fiscal o VIR (art. 7, Resolución AGIP 67/10)

Interpretación de posesión

- Artículo 2351, Código Civil: cuando alguna persona tenga una cosa bajo su poder con intención de someterla al ejercicio de un derecho de propiedad.
- Diccionario RAE reza: ‘acto de tener una cosa corporal con ánimo de conservarla’.

Posesión hereditaria

Otra institución: atribuye condición de heredero con fin publicitario.

Diferencias: forzosos, no forzosos, herederos testamentarios y legatarios.

- El contrato de cesión de derechos hereditarios *no da la posesión de inmuebles*, salvo que ese acto de entrega (hecho) se superponga al contrato (como podría adicionarse a cualquier contrato oneroso, quedando gravado al 3,6%).
- La misma situación e interpretación merece la Ley 23.905 y Resolución AFIP 2141 para el ITI (nacional).
- Sólo habrá gravamen en caso de que se consigne en la escritura un inmueble y se haga mención de la entrega de posesión del mismo.
- **Se recomienda consignar** en la escritura la siguiente frase: “Que la presente cesión no incluye transferencia de posesión sobre bienes del acervo hereditario”.

Reorganización empresarial

Introducción

La noción de *empresa* es un concepto económico que alude a una unidad de negocio.

Este procedimiento fue reconocido por el legislador argentino en el Decreto-Ley 18.527, en el año 1970. Sin embargo, el Fisco permaneció sin reglamentar el requisito de la comunicación al organismo hasta 1980.

Se refiere a todo proceso jurídico y tributario tendiente a reordenar un fenómeno económico de aglutinamiento o división de agentes económicos, sean ellos las sociedades de la Ley 19.550, sociedades de hecho, sociedades civiles o empresas unipersonales, muy presentes en la actividad agropecuaria.

Más allá de la normativa más acotada de la Ley de Sociedades, en el ámbito tributario también hay reorganización cuando interviene una persona física como predecesora o sucesora (art. 105, *in fine*, Decreto reglamentario).

En este proceso, no hay realización de bienes, ni transferencias de dominio a título singular, sólo continuidad y un *iter* de incorporación y atribución. Tampoco hay liquidación de las sociedades intervinientes.

Supuestos complementados en la Ley de Sociedades (LS)

Sin trascendencia tributaria

Cuando una sociedad regular adopta otro tipo social → *transformación* (art. 74, LS) → hay cambio de ropaje.

Una sociedad de hecho o un empresario individual adopta un tipo societario → *regularización* (art. 22, LS) → es el mismo sujeto que se regulariza.

Con trascendencia tributaria

- *Fusión*: es un proceso de concentración empresarial (art. 82, LS).
 - Dos o más sociedades se disuelven sin liquidarse y constituyen una tercera → *fusión por consolidación*.
 - Una sociedad absorbe a otra u otras que se disuelve/n sin liquidarse → *fusión por incorporación*.
- *Escisión*: es un proceso de desmembramiento para evitar sobredimensionamientos (art 88, LS). Supone reducción de capital
 - Una sociedad sin disolverse destina parte del patrimonio a crear nueva/s o a incorporarse a una/s existente/s (incs. I y II).

- Una sociedad se disuelve sin liquidarse y destina todo el patrimonio a nuevas sociedades (inc. III) → escisión-división.

Naturaleza jurídica

La fusión es un compromiso, un contrato sujeto a la aprobación de las sociedades o sujetos intervinientes. La escisión es un acto institucional, una resolución societaria.

Supuestos contemplados en la Ley de Impuesto a las Ganancias

- Hay reorganización cuando “se reorganicen sociedades, fondos de comercio y en general empresas y/o explotaciones de cualquier naturaleza” (art. 77, Ley de Impuesto a las Ganancias).
- La Ley de Impuesto a las Ganancias incluye expresamente las ventas y transferencias de una entidad a otra, jurídicamente independientes, que constituyan un mismo conjunto económico. Se trata de dos o más empresas en las que el 80% del capital está en cabeza de los mismos titulares.
- En todos los casos se practican balances especiales que pueden coincidir con los balances de ejercicio, los que deberán confeccionarse de acuerdo a la normativa técnico-contable que los regula, dictada por la Federación de Colegios de Profesionales de Ciencias Económicas, aplicable en todo el país por adhesión local. Respecto de los inmuebles, se toman los valores históricos.

Efectos fiscales

- La reorganización, en principio, tiene efectos tributarios de tal trascendencia que hacen imposible su implementación salvo que, cumplidos ciertos requisitos, el Estado adopte una postura de neutralidad que elimine esas consecuencias. Esta es la política seguida por nuestro país.
- En el supuesto de no quedar alcanzados por los beneficios fiscales que se enumeran, el Fisco se manejará en sus requerimientos tomando como base el valor de plaza de los bienes (art. 77, LIG).

Normativa legal

- Ley 19.550.
- Ley de Impuesto a las Ganancias (arts. 77 y 78, Ley 20.628 y modificatorias).
- Decreto reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias (arts. 105-109).
- La Resolución general AFIP 2513/08 reacomoda la utilización del procedimiento informático en el proceso de reorganización empresarial.

- Resoluciones Subdirección Técnico-legal Impositiva 20/11 y 46/11.
- Dictámenes DAT 42/74, 45/79, 18/86, 90/95, 31/96, 66/01, 39/02, 48/02, 101/02, 82/03, 57/05, 25/07, 12/06, 25/10, 33/10, 35/10.
- Fallo 115.812, CS, 2/3/2011, “Frigorífico Paladín SA”; Cámara en lo Contencioso Administrativo, Sala 2, 6/11/2010, “Inter Engines”.

Requisitos

- *Empresa en marcha en el ramo* (o con un cese no superior a 18 meses).
- *Más de una unidad de negocio*: con actividades iguales o vinculadas durante los veinticuatro meses anteriores.
- *Permanencia en la participación*: con 80% como total, no en cada sociedad o unidad de negocio.
Anterior: por 2 años⁴
Posterior: por 2 años
- Permanencia en la actividad (en la misma de la empresa reorganizada o en alguna de las actividades vinculadas o complementarias).

Cómputo de plazos

A partir de la fecha de reorganización: comienzo de actividades de las sociedades continuadoras.

Efectos tributarios

- Traslado de quebrantos impositivos y beneficios promocionales, de corresponder.
- Traslado de créditos fiscales y saldos a favor de impuestos.
- Mantenimiento de la valuación histórica de los bienes.
- No se generan resultados alcanzados por impuesto a las ganancias.
- No se generan hechos alcanzados por IVA.
- Exención del impuesto de sellos y sobre los ingresos brutos según cada legislación local.
 - *Ciudad Autónoma de Buenos Aires.*
 - i. Impuesto de sellos:*
Resolución AGIP 285/09, artículo 8, interpretativa del artículo 385, apartado 19, CF: “Quedan alcanzadas por la exención establecida en el artículo 385 apartado 19 del Código Fiscal las transferencias de dominios de

⁴ El incumplimiento de esta previsión no invalida la reorganización; sólo impide la traslación de los quebrantos impositivos y de los beneficios promocionales.

inmuebles que se formalicen dentro del marco y con motivo de los procesos de transformación, fusión, escisión y división societaria”. (No hace referencia alguna a la legislación tributaria de excepción.)

ii. Impuesto sobre los ingresos brutos:

Según el CF: “No integran la base imponible los siguientes conceptos: Los ingresos correspondientes a las transferencias de bienes con motivo de la reorganización de las sociedades a través de la fusión o escisión y de fondos de comercio. La reorganización de las sociedades deberá contemplar los requisitos de la Ley de Impuesto a las Ganancias”.

- *Provincia de Buenos Aires.*

i. Impuesto de sellos:

Artículo 297, inciso 9, CFPBA: “Están exentos de este impuesto [...] Constitución de sociedades y todo acto relacionado con su transformación, aumento de capital, prórroga del término de duración, fusión, escisión y división” (No hace referencia al régimen de excepción tributaria.)

ii. Impuestos sobre los ingresos brutos:

Artículo 204, CFPBA: “... en caso de cese de actividades —incluidas transferencia de fondo de comercios, sociedades y explotaciones gravadas— deberá satisfacerse el impuesto correspondiente hasta la fecha de cese [...] no será de aplicación obligatoria en los casos de transferencias en las que se verifique continuidad económica para la explotación de la o de las mismas actividades y se conserve la inscripción como contribuyente, supuesto en el cual se considerará que existe sucesión de las obligaciones fiscales.

Evidencian continuidad económica:

- La fusión de empresas u organizaciones —incluidas unipersonales— a través de una tercera que se forme o por absorción de una de ellas.
- La venta o transferencia de una entidad a otra que, a pesar de ser jurídicamente independientes, constituyan un mismo conjunto económico.
- El mantenimiento de la mayor parte del capital en la nueva entidad.
- La permanencia de las facultades de dirección empresarial en la misma o mismas personas.
- Cuando se verifique el mantenimiento de similar denominación comercial que desarrolle la misma actividad en el mismo domicilio, o existan otras circunstancias que así lo evidencien, tratándose de contribuyentes a los que se hace referencia en el artículo 39 bis”.

En realidad, la exención del impuesto a los sellos no es tal, ya que se trata de un negocio complejo que, al no haber transferencia, se encuentra fuera del ámbito de este impuesto.

Comunicación a AFIP (artículo 105, IV, DRLIG)

- Se deberá realizar dentro de los 180 días corridos contados a partir de la fecha de reorganización. La no presentación implica la pérdida total del beneficio.
- La comunicación temporaria pero incompleta o con errores no hace decaer el beneficio.
- Para el caso puntual de los siguientes supuestos del artículo 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, si no se produce la transferencia total de la o las empresas organizadas o las empresas continuadoras decidan utilizar criterios o métodos distintos a los de la o las empresas antecesoras, es menester la previa autorización de AFIP.

Subasta judicial

Impuesto a la transferencia de inmuebles

El hecho imponible se genera en el momento en que queda firme el auto de aprobación del remate. Los sujetos pasivos, cuando no interviene un escribano, son las personas físicas en la medida en que no estén alcanzados por el impuesto a las ganancias (art. 12, Ley 23.905). El adquirente debe actuar como agente de retención del impuesto. Los escribanos, en el momento de protocolizar la subasta, deben seguir el procedimiento normado por los artículos 18 y 19 de la Resolución 2141/06, que dicen:

Artículo 18. En las ventas judiciales el escribano interviniente aplicará las disposiciones de esta resolución general y solicitará —con anterioridad al acto de escrituración— la extracción de fondos del expediente respectivo, a los fines de ingresar el importe de la retención que realice.

Cuando los jueces, por rebeldía de los ejecutados, otorguen directamente las escrituras, el escribano interviniente deberá actuar conforme a lo previsto en el párrafo anterior, con arreglo a las condiciones de la presente.

Artículo 19. En los supuestos comprendidos en el artículo precedente, cuando los fondos fueran insuficientes o no existieran fondos disponibles para practicar la retención del impuesto a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas, el escribano ingresará el importe de la retención que pudiera ser cumplida con la totalidad de la suma disponible y actuará como agente de información por la diferencia o por la suma total de la retención que no pudo practicar, según corresponda.

La obligación de información dispuesta en el párrafo anterior se cumplirá conforme a lo establecido en la Resolución general N° 738 —Sistema de Control de Retenciones— SICORE, sus modificatorias y complementarias, a cuyo fin se deberá efectuar una marca en el campo “Imposibilidad de Retención” de la pantalla “Detalle de retenciones”. Asimismo, los sujetos alcanzados deberán cumplir con el régimen informativo establecido en el Capítulo II de la Resolución general N° 781 —CITI-Escribanos—, sus modificatorias y complementaria.

- El escribano es el agente de retención de este impuesto y debe controlar su pago. Debe solicitar los fondos en el expediente y, si existieran, deberá pagar el 1,5% sobre el precio; si no hay fondos, deberá informar de acuerdo al procedimiento establecido en las resoluciones 738 y 781.

- El plazo que tiene el escribano para su pago es dentro de los 15 días desde la fecha en que se retiraron los fondos del expediente.

Impuesto a las ganancias

- El procedimiento es igual al adoptado por el impuesto a la transferencia de inmuebles, es decir, el escribano debe pedir fondos al expediente y, si los hay, deberá pagar el impuesto a las ganancias del 3% sobre el precio o valuación fiscal, el que fuera mayor. Si no hay fondos, deberá informarse.
- En el caso de una subasta judicial en una quiebra, el síndico deberá solicitar a la AFIP el certificado de no retención y el escribano actuante deberá validar dicho certificado a través de su clave.

Artículos 13 y 14 de la Resolución 2139

Artículo 13. En las ventas judiciales el escribano interviniente aplicará las disposiciones de la presente y solicitará —con anterioridad al acto de escrituración— la extracción de fondos del expediente respectivo, a los fines de ingresar el importe de la retención que realice.

Cuando los jueces, por rebeldía de los ejecutados, otorguen directamente las escrituras, el escribano interviniente deberá actuar conforme a lo establecido en el párrafo precedente.

Artículo 14. A los fines previstos en el artículo 13, cuando los fondos fueran insuficientes, el escribano ingresará el importe de la retención que pudiera ser cumplida con la totalidad de la suma disponible y actuará como agente de información por la diferencia o cuando no existieran fondos disponibles. La obligación de información dispuesta en el párrafo precedente se cumplirá a través del régimen establecido en la Resolución general N° 781 —CITI-Escribanos—, sus modificatorias y complementaria, indicando los datos que se detallan en el Apartado A del Anexo III.

Impuesto de sellos

- El impuesto de sellos es un impuesto local, por lo que habrá que contemplar la ubicación del inmueble, según en qué jurisdicción esté ubicado.
- En el caso de la Ciudad de Buenos Aires, se deberá tener en cuenta lo siguiente:
 - En el momento de otorgar el boleto de compraventa judicial, el martillero es el obligado a retener y pagar el impuesto, que tiene como base imponible el 1% correspondiente al precio, sin considerar el VIR ni la valuación fiscal.

- El comprador en subasta podrá eximirse de este impuesto, alegando única propiedad en Capital Federal, cuyo destino sea vivienda única y de ocupación permanente.
- El escribano está obligado a verificar que se haya realizado el pago del impuesto de sellos correspondiente en el momento del boleto y deberá controlar el pago de su saldo al otorgarse la posesión del inmueble.
- El comprador del boleto de compraventa está obligado al pago del saldo del impuesto en el momento de la posesión y deberá solicitar al juzgado los fondos para tal fin; si no los hubiere, igualmente es responsable de pagar la totalidad, salvo que existiera una exención subjetiva del vendedor, que deberá acreditarse.
- En el caso de que llegue al poder de un escribano un oficio judicial inscripto de una subasta, deberá controlar el pago del impuesto de sellos en la subasta y, si no se realizó, deberá informar.
- En la provincia de Buenos Aires es más sencillo, ya que el martillero paga el 1% en el boleto, con o sin posesión, y el saldo correspondiente podrá pagarse directamente en el momento de la protocolización de la subasta. Igualmente, podrán solicitarse fondos al expediente para su pago en partes iguales.

Unidad de Información Financiera

- Según la Resolución 21/2011, es el cliente quien requiere los servicios profesionales, o sea que, aun cuando se esten protocolizando actuaciones judiciales, debemos contar con el perfil del cliente, por lo que el escribano deberá tener en su archivos la acreditación de los fondos.
- Deberá cumplir con las obligaciones impuestas en cuanto a personas expuestas políticamente y deberá informar a la UIF la operación.

Preguntas frecuentes AFIP

Impuesto a las ganancias y a la transferencia de inmuebles

- *Certificado de no retención ITI: ¿qué sucede cuando el monto del certificado es inferior o superior al precio de venta? ¿El escribano puede retener por la diferencia o debe rectificarse el certificado?*

En principio, la diferencia entre el monto que figura en el certificado de no retención del ITI y el que surge de la escritura traslativa de dominio de alguna manera se estaría subsanando con la información suministrada a la AFIP, a través del CITI o COTI, según corresponda.

Entendemos que las diferencias que surgen por diferencia de cotización de moneda extranjera no invalidan el certificado. Otras diferencias habría que ponderarlas de donde provienen. Resultaría conveniente, de ser posible, que se modifique dicho certificado. Lo que **nunca** se debe hacer es pagar por la diferencia de los valores.

- *Monotributista que vende local comercial que explota ¿debe pagar ITI o debe pagar ganancias?*

Según el Dictamen 45/2005 de AFIP, el monotributista que vende un local que explota debe pagar ITI.

En cambio, en el caso de un local cuyo titular está inscripto en ganancias, deberá retenérsele ese impuesto. No obstante, será pasible de retención de ITI, siempre que hubieran transcurrido 2 años desde el cese de la actividad (el cese debe estar inscripto en AFIP).

Si bien en la escritura se podrá incluir la declaración jurada efectuada por el vendedor en cuanto al cese de la actividad, podremos acreditarlo con un certificado. En el caso de la transferencia de dominio de un campo, se daría una situación similar: el vendedor podrá manifestar si lo explota o lo arrienda. Para mayor seguridad del escribano, se sugiere obtener un certificado contable que acredite si el inmueble está afectado a ganancias de 1ª categoría (arrendamiento). En este caso, corresponderá retener ITI y, si el inmueble se encuentra afectado a ganancias de 3ª categoría (explotación), ganancias.

- *En el caso de la venta de vivienda única con el fin de adquirir otra por un valor menor, haciéndose la opción prevista en el artículo 14 de la ley, ¿corresponde tributar por el excedente que surja de dicha operación?*

De surgir un excedente entre el valor de venta del inmueble que se reemplaza por sobre el valor de compra del nuevo inmueble, esta suma no estará sujeta a tributación.

- *Un contribuyente posee varios inmuebles, de los cuales sólo uno es considerado vivienda (el resto son locales y cocheras). ¿Se otorga igualmente el certificado de no retención?*

Corresponde su emisión de acuerdo al artículo 14 de la Ley 23.905, sólo del inmueble destinado a vivienda.

- *Si un contribuyente se encuentra inscripto en el impuesto a las ganancias, presentó la/s declaración/es jurada/s correspondiente/s y no ha pagado el saldo de la/s misma/s, ¿se otorga el certificado de no retención?*

Sí, en razón de que el no pago del impuesto no es un impedimento para obtener el certificado, pudiendo el Fisco gestionar su cobro en forma administrativa o judicial.

- *Si un contribuyente se encuentra inscripto en bienes personales y no ha presentado la declaración jurada, ¿se otorga el certificado de no retención?*

Para obtener el certificado, conforme a las previsiones del artículo 31 de la Resolución general 2141/06, el organismo verificará la situación fiscal del responsable. Si no presentó la declaración jurada, deberá regularizar su situación, antes del otorgamiento del certificado.

- *Un contribuyente vende un inmueble por un valor de U\$S 63.000. El 50% es de sus hijos y él es viudo. La venta se encuentra autorizada por el juez de menores. ¿Cómo tramita el certificado de no retención de la parte perteneciente a los hijos que son menores?*

Los menores deben actuar a través de sus representantes legales, que son sus padres o tutores. Por lo tanto, el certificado en cuestión debería pedirlo el representante legal por cuenta del menor de edad, debidamente identificado.

- *Se vende un inmueble que pertenece a 3 titulares, por un valor de \$210.000. Ninguno de ellos se encuentra inscripto en bienes personales. ¿Se puede efectuar la opción por el trámite simplificado, siendo que la participación de cada uno de ellos es inferior a \$120.000?*

No podrá efectuar la opción por el *trámite simplificado en línea*, ya que se trata de un inmueble cuyo valor de transferencia supera \$120.000, correspondiendo efectuar la solicitud por el artículo 25, inciso b, de la Resolución general 2141/06.

- *De tratarse de una sociedad conyugal, ¿el certificado se extiende a nombre de alguno de los dos cónyuges?*

La solicitud la presenta cualquiera de los cónyuges, pero en la misma se deben informar los datos de ambos. El certificado sale a nombre de los dos cónyuges, excepto que se trate de un bien que pertenece a una sociedad conyugal y ambos cónyuges se encuentren inscriptos en bienes personales, en cuyo caso corresponde que cada uno de ellos solicite el certificado de no retención, en función de su porcentaje de titularidad.

- *¿Cómo debo tramitar el certificado de no retención, cuando se trate de inmuebles cuyos únicos titulares sean uno o ambos componentes de una sociedad conyugal?*

Se podrá confeccionar el mencionado certificado a través del *trámite simplificado*, siempre que el precio de transferencia sea igual o inferior a \$120.000. Asimismo, será condición necesaria para efectuar la solicitud por esta modalidad que ninguno de los cónyuges se encuentre inscripto en el impuesto sobre los bienes personales.

De corresponder, el certificado de no retención se emitirá a nombre de los cónyuges, lo cual no exime a cada uno de ellos del cumplimiento efectivo de la adquisición del inmueble de reemplazo —aun cuando se hubiera realizado con anterioridad a la venta— y su afectación al referido destino, siempre que ambas operaciones se efectúen dentro del término de 1 año.

-) *¿Cuál es el tratamiento de los loteos con fines de urbanización?*

Constituyen ganancias de 3ª categoría las derivadas de loteos con fines de urbanización. A tal fin, constituyen loteos con fines de urbanización aquellos en los que se verifique cualquiera de las siguientes condiciones:

- Que del fraccionamiento de una misma unidad de tierra resulte un número de lotes superior a 50.
- Que, en el término de 2 años contados desde la fecha de iniciación efectiva de las ventas, se enajenen —en forma parcial o global— más de 50 lotes de una misma fracción o unidad de tierra, aunque correspondan a fraccionamientos efectuados en distintas épocas.

En los casos en que esta condición —venta de más de 50 lotes— se verifique en más de un período fiscal, el contribuyente deber presentar o rectificar sus declaraciones juradas, incluyendo el resultado atribuible a cada ejercicio, e ingresar el gravamen con los intereses y demás accesorios que correspondan, dentro del plazo fijado para la presentación de la declaración relativa al ejercicio fiscal en que la referida condición se verifique. Los resultados provenientes de posteriores ventas de lotes de la misma fracción o unidad de tierra estarán también alcanzados por el impuesto a las ganancias.

Los resultados provenientes de fraccionamientos de tierra obtenidos por los sociedades comprendidas en el artículo 69 de la ley y todos los que deriven de las demás sociedades o explotaciones unipersonales estarán alcanzados en todos los casos por el impuesto, se cumplan o no las condiciones previstas precedentemente.

- *¿Cuál es el concepto de transferencia?*

Se considerará transferencia a la venta, permuta, cambio, dación en pago, aporte a sociedades y todo acto de disposición, excepto la expropiación, por el que se transmita el dominio a título oneroso, incluso cuando tales transferencias se realicen por orden judicial o con motivo de concursos civiles.

- *¿En qué casos los agentes de retención no deberán actuar como tales?*

Los agentes de retención no deberán actuar como tales en ocasión de la transferencia, cuando los inmuebles se encuentren en alguna de las situaciones que se indican a continuación:

- Inmuebles pertenecientes a los miembros de misiones diplomáticas y consulares extranjeras, a su personal técnico y administrativo, y a sus familiares, en tanto se encuentren exentos del gravamen en virtud de convenios internacionales, en la medida y con las limitaciones establecidas en los mismos. En su defecto, la exención será procedente en la misma medida y limitaciones, sólo a condición de reciprocidad.
- Bienes de propiedad de los miembros de las representaciones, agentes y, en su caso, sus familiares que actúen en organismos internacionales de los que la Nación sea parte, en tanto se encuentren exentos del gravamen, en la medida y con las limitaciones que establezcan los respectivos convenios internacionales.
- Cuando su transferencia responda a una operación de expropiación realizada a favor del Estado nacional, Estados provinciales o municipales, Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

- En todas aquellas operaciones que se encuentren excluidas del ámbito de la Ley 23.905.
- Cuando la transmisión de dominio se efectúe en el marco del régimen de regularización de dominio a favor de ocupantes sin título, previsto en la Ley 24.374, y no medie transferencia de fondos entre los interesados durante el trámite instituido por la misma.
- Cuando se ejerza la opción de venta de única vivienda y/o terrenos con el fin de adquirir o construir otra destinada a casa-habitación propia y el contribuyente obtenga de este organismo el certificado de no retención. Asimismo, el escribano o el funcionario autorizado para ejercer las mismas funciones no deberán actuar como agentes de retención cuando los enajenantes les hubieran entregado copia autenticada del comprobante que acredite —con relación a la operación a escriturar— la retención sufrida o, en su caso, la respectiva autorretención.

- *¿Quiénes son los sujetos pasibles de retención?*

Estarán sujetas al régimen de retención del ITI las personas de existencia visible, capaces e incapaces, según el derecho común, y las sucesiones indivisas, mientras no exista declaratoria de herederos o no se haya declarado válido el testamento que cumpla la misma finalidad.

- *¿Cómo debo efectuar la renovación de los certificados emitidos?*

Los certificados de no retención emitidos podrán ser renovados en forma automática, en tanto no hayan sido presentados ante algún agente de retención. La renovación podrá efectuarse por igual plazo al originariamente otorgado, ingresando con clave fiscal al sitio web institucional, servicio “Transferencia de inmuebles”, opción “Renovar certificado”.

Únicamente se podrá modificar el CUIT del escribano interviniente o del funcionario actuante y/o el valor de transferencia.

En los casos en que la operación se hubiere concertado en moneda extranjera, el precio de transferencia a considerar a los efectos del presente artículo se determinará en moneda de curso legal, considerando el tipo de cambio vendedor del Banco de la Nación Argentina para la moneda extranjera respectiva, vigente al cierre del día hábil cambiario inmediato anterior al que se efectúe la opción.

- *¿Qué sucede en caso de una venta por sucesión por tracto abreviado?*

Las ventas de inmuebles cuyos propietarios sean herederos de un expediente

judicial tramitado por tracto abreviado deberán requerir los certificados conforme a las previsiones generales del artículo 25 de la Resolución general 2141/06, siempre que se trate de vivienda única.

Fuente: Biblioteca electrónica, consultas frecuentes, www.afip.gov.ar.

Esta publicación es de circulación interna
del Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires.
Se terminó de imprimir en los talleres de
Artes Gráficas Integradas S.A.
William Morris 1049 CBA1602D, Florida, Buenos Aires, Argentina
en el mes de febrero de 2013.