

**ANEXO I**  
**de la Comisión De Enlace**  
**AFIP - DGI/ COLEGIO DE ESCRIBANOS DE LA CIUDAD DE BUENOS AIRES**  
**De la Reunión del 26-10-2010**

**IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA ONEROSA DE INMUEBLES**

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

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

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

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

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

**Asimismo se consulta** si la transferencia del Fiduciario a los adquirentes está alcanzada por el Impuesto a las Ganancias por el hecho de que el fiduciario es uno de los sujetos definidos en el artículo 3 inc. "c" de la RG 2139/2006, o bien dado que en el caso planteado no se trata de un fideicomiso para un desarrollo inmobiliario, sino que es en resguardo y administración de un contrato en vías de ejecución y que beneficia a los fiduciantes (personas físicas), correspondería la retención del Impuesto a la Transferencia Onerosa de Inmuebles

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

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

**A partir del dictado de la Resolución General N° 2.139, sustitutiva de su par N° 3.026 (DGI), en atención a lo dispuesto en su artículo 3°, inciso c) se concluye - en el caso planteado - que la transferencia de dominio efectuada por el fiduciario a los terceros adquirentes se encuentra alcanzada por el impuesto a las ganancias, siendo obligación del escribano interviniente actuar como agente de retención en virtud de lo establecido por el artículo 2°, inciso a) de la citada Resolución General.**

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

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

**El impuesto establecido por la Ley N° 23905 grava las transferencias de dominio a título oneroso de inmuebles ubicados en el país efectuadas por personas físicas o sucesiones indivisas.**

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

**Cabe señalar que, el inc. b) citado art. 119 dispone que serán considerados residentes del país las personas de existencia visible de nacionalidad extranjera que hayan obtenido su residencia permanente en el país o que, hayan permanecido con**

autorizaciones temporarias otorgadas de acuerdo con las disposiciones en materia de migraciones durante un período de 12 meses.

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

#### **ERROR EN DECLARACIÓN JURADA (ART. 13 LEY 11.683)**

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

Si bien la ley 11.683 dispone en su artículo 13 la imposibilidad de “rectificar” declaraciones juradas –salvo errores de cálculo cometidos en la declaración misma-, siendo que la normativa atinente al SICORE y el mismo programa habilita la presentación de rectificativas, se propone analizar esta situación para evaluar posibles alternativas que permitan al responsable de la DDJJ como agente de retención y al organismo, agilizar y optimizar la solución de este tipo de situaciones, en las que palmariamente no existe intención de perjudicar al Fisco por parte del presentante.

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

**Fuera de ese supuesto, se pueda considerar a las DDJJ rectificativas en menos presentadas luego del pago como solicitud de repetición.**

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

**No obstante lo expuesto, se está analizando la viabilidad de poder rectificar la DDJJ bajo las condiciones descriptas.**

#### **LEY DE BLANQUEO (LEY 26.476)**

Atendiendo lo dispuesto por la ley de blanqueo, en su artículo 27 inc. “d”: *“Tenencia de moneda extranjera y/o divisas en el exterior, y moneda local y/o moneda extranjera en el país, por personas físicas, que se destine a la compra en el país de viviendas nuevas, construidas o que obtengan certificado final de obra a partir de la vigencia de la presente ley: uno por ciento (1%). Las aludidas inversiones deberán permanecer en cabeza de su titular por un plazo de dos (2) años, en las condiciones que establezca la reglamentación”.*

**Se consulta** cómo juega esta limitación frente a la posibilidad de ceder los derechos sobre los fondos aportados a un fideicomiso organizado para la construcción de un edificio, si éste fue construido y está para escriturarse antes de vencido el plazo de 2 años, y los fondos aportados están comprendidos en la referida ley.

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

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

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

**En tal sentido, la condición de la aplicación de los fondos al destino se considerará cumplida cuando, dentro del plazo previsto, se haya efectivamente invertido, como mínimo, el 30% del monto exteriorizado”-cfr. artículo 67° de la RG 2650-..**

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

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

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

### **MIEMBROS PARTICIPANTES**

- **AFIP-DGI**: Dres. Oscar Valerga (DI CETE), María Eugenia Ciarloni (DI CETE), Lucía Cusumano (DI CETE), Fernando Cao (SDG ASJ), Marcelo A. Nieto ( DI ALIR), Tomás Schwab (DI ATEC), Liliana M. de Llanes (DI ATEC).
- **CECBA**: Dres. Cecilia H. de Pratesi ( Secretaria Colegio de Escribanos CBA), Ricardo Armando ( Escribano), Emir J. Pallavicini (Asesor Colegio de Escribanos)

**Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 26 de octubre de 2010.-**

**PEDIDO DE ACLARACIÓN RESPECTO DE ALGUNAS DE LAS RESPUESTAS DADAS POR AFIP A LAS CONSULTAS EFECTUADAS EN LAS REUNIONES DE COMISIÓN DE ENLACE DE FECHAS 4-5-2010 Y 13-7-2010.**

**Reunión del 4-5-2010:**

**Punto 1, respuesta 1.1:** Dado el caso consultado y conforme la respuesta brindada por AFIP, en especial el último párrafo de ésta, en las transferencias de inmuebles cuando el vendedor es un beneficiario del exterior, que ha otorgado la posesión del bien y ha abonado el tributo y los intereses resarcitorios desde la fecha de posesión hasta el efectivo pago, ***“el escribano interviniente resultaría eximido de su responsabilidad de actuar como agente de retención”***.

**Consideraciones**

Frente al criterio descripto, **resulta indispensable para el escribano interviniente en operaciones de este carácter, contar con constancia escrita de la que surja que, habiéndose dado cumplimiento al trámite de pedido de “certificado de retención” previsto en las normas administrativas respectivas y habiendo cumplido el responsable sustituto con el ingreso del tributo y sus accesorios (desde la entrega de posesión hasta el efectivo pago), está en condiciones de autorizar la escritura traslativa de dominio.**

De no contar con esa constancia escrita, emitida por la misma agencia, se suceden diversos inconvenientes como ocurre en algunas dependencias que indican la necesidad de que el contribuyente desista del trámite una vez cancelada la obligación fiscal, pues no corresponde expedir nada al respecto. Ello determina que el escribano estaría autorizando una escritura en la que el vendedor es un residente en el exterior, sin respaldo documental alguno, cuando la normativa aplicable le exige contar con un certificado, tanto en el caso de la RG. N° 2139 como la N° 2141.

En cuanto a que los preceptos que lucen en las Resoluciones Generales Nos. 2139/06 y 2141/06 son los mismos que constaban en sus antecesoras Nos. 3026/89 y 3319/91 coincidimos plenamente, y es justamente por ello que se requiere clarificar que si bien el escribano, de verificarse que el impuesto ingresado por el contribuyente corresponde al de la escrituración y por tanto él **resulta** eximido de su responsabilidad de actuar como agente de retención, (aunque dice “resultaría”), debería igualmente **extenderse el certificado previsto en las normas administrativas citadas, referenciando que el tributo ya ha sido correctamente ingresado, y en su caso hallándose el Sujeto Activo en aptitud de determinar y percibir los intereses resarcitorios correspondientes.**

**Se ratifican los términos de la respuesta dada oportunamente. No obstante ello, se esta evaluando incorporar en la normativa el tratamiento a dispensarle a la situación planteada.**

**Caso 1. Respuesta 1.2:** (Condominio entre cónyuges según título de propiedad pero con declaración impositiva del inmueble (bienes personales) en cabeza exclusiva de uno de ellos. En caso de transferencia de dominio de dicho inmueble, se presenta el certificado de no retención expedido a nombre del cónyuge responsable fiscalmente, dado que lo ha tramitado por el régimen simplificado. En ciertos casos se expiden con la mención Sociedad conyugal)

Se responde que la situación planteada no podría verificarse en la práctica dado que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 25 inc. a de la RG 2141, la posibilidad de tramitar el

*certificado de no retención por le régimen simplificado exige que ninguno de los cónyuges esté inscripto en el impuesto sobre los bienes personales.*

**Consideraciones:**

Dado que varias agencias informan lo contrario (que teniendo el bien declarado en bienes personales se puede realizar el trámite simplificado) y de hecho esta opción está cuando uno hace el ingreso de los datos, se presentan situaciones de difícil explicación ya que los contribuyentes se niegan concurrir a la agencia a efectuar el trámite como indica el artículo 25, considerando que éste está cumplido ya que de lo contrario AFIP no le hubiese expedido el certificado de no retención.

**Por lo expuesto se advierte que si los contribuyentes transmitentes, en estos casos, estarían obligados a proceder conforme art. 2 inc. a del art. 25 RG2141, y por tanto el escribano a rechazar el certificado así expedido por una agencia, debería instruirse de forma precisa a todas las agencias respecto al proceder a seguir.**

**Se confirma la respuesta dada oportunamente, sin perjuicio de lo cual, el escribano deberá constatar que en el certificado refleje la proporción correspondiente según sea una sociedad conyugal o un condominio.**