

Nuevo encuadre tributario de la transmisión fiduciaria.

No soy yo la que me contradigo, me obliga AFIP *

Por **Nelly A. Taiana de Brandi**

En respuesta a la política trazada por la Dirección de la *Revista* tendiente a mantener informados a los lectores, sobre todo en lo atinente al quehacer notarial, pensamos que es conveniente “alimentar” el espacio, denominado en su oportunidad por aquella, “*Obligaciones y deberes tributarios*” en referencia específica a las prestaciones de *dar* y a las prestaciones de *hacer* que las leyes contributivas ponen a cargo de los escribanos.

En cuestiones como estas, cuyo incumplimiento depara al notariado las graves consecuencias por todos conocidas, que se traducen en el dispendio de tiempo, dinero y/o aventuras judiciales, quienes incursionamos temerariamente en ellas nos sentimos comprometidos a ser responsables, al menos, en un doble estudio que va más allá del plano jurídico y debe intentar abarcar el conocimiento de las interpretaciones que asumen los organismos tributarios, en ejercicio de una potestad recaudadora que en los hechos desconoce los principios fundamentales que la limitan y avanza sobre las previsiones legales violando los derechos constitucionales del contribuyente y produciendo resoluciones, en muchas oportunidades contradictorias, que a su vez no se publican leal y convenientemente.

Somos conscientes, en lo personal y en el Instituto de Derecho Tributario del Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires que integramos, de

* Especial para *Revista del Notariado*.

que en esta materia no son suficientes la versación jurídica ni el correcto discurrir, sino que la ayuda concreta que debemos a los colegas es de orden práctico. Este convencimiento nos obliga a intentar –en ocasiones sin buen resultado– mantenernos actualizados en las posturas que van asumiendo los entes recaudadores y comunicarlas a la familia notarial a fin de facilitarle su actuación como “agente de retención” –denominación y carácter que rechazamos como gente de derecho– y como “agente de información”.

En esta primera aproximación, después de un silencio prolongado, nos resulta imperioso referirnos al nuevo tratamiento impositivo que puede recibir hoy de la Administración Federal de Ingresos Públicos –AFIP– la *transferencia fiduciaria* de un inmueble respecto del “impuesto a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas” –ITI–, tema que mereció nuestro comentario ¹ en oportunidad de los anteriores dictámenes –entre ellos, los producidos con los números 34/96, 23/01 y 8/2002– en el que coincidimos con el Organismo en señalar que la ausencia de onerosidad en el acto jurídico lo coloca fuera del ámbito de aplicación del impuesto. En nuestra opinión –entonces y hoy– se trata de actos neutros, sin significación económica, en los que no corresponde la atribución de hecho imponible. A su vez, ya en “aque- llos tiempos” el Organismo apeló, ora en sus fundamentos a hablar de “actos gratuitos”, ora a hacerlo de “actos neutros”.

El 26 de setiembre de 2005, en el dictamen 55, la Administración Federal de Ingresos Públicos –AFIP– formula una nueva interpretación que –no obstante nuestro desacuerdo por razones jurídicas elementales– nos sentimos obligados a hacer conocer a nuestros colegas.

Dice el dictamen 55/05: “*La transferencia de dominio realizada por el fiduciante –persona física o sucesión indivisa– al fiduciario, en el marco de un contrato de fideicomiso, efectuada a título oneroso, se encuentra alcanzada por el Impuesto a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas*”.

El pronunciamiento se refiere a una transferencia fiduciaria de un inmueble realizada a un fiduciario por un fiduciante, a título de aporte, en cumplimiento de las obligaciones comprometidas en un contrato de fideicomiso en el que se prevén aportes dinerarios a cargo de otros fiduciantes y se pacta su liquidación mediante la adjudicación de unidades.

Más allá de la *redacción de la escritura*, a la que no hemos tenido acceso y a la que, inveteradamente, hemos dado decisiva importancia, resulta írrito el procedimiento engañoso que la dictaminante observa para producir un cambio de criterio, que en los hechos podrá concluir en la gravabilidad de *todas* las transferencias fiduciarias.

(1) “Tratamiento tributario del fideicomiso en garantía: caso sujeto a dictamen”, en *Revista del Notariado*, Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires; Buenos Aires, año 105, 869, julio-septiembre 2002, pp. 303-304. “Tratamiento impositivo del fideicomiso: impuesto de sellos; impuesto a las ganancias; impuesto a la transferencia de personas físicas y sucesiones indivisas”, en *Revista del Notariado*, Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires, año 106, 872, abril-junio 2003, pp. 279-285.

Comienza el dictamen por invocar el art. 9º de la ley 23905² y los artículos 2506³ y 2662⁴ del Código Civil para justificar una verdad de Perogrullo en el plano jurídico y enuncia que la ley citada grava la transferencia de dominio sin distinguir si se trata de dominio pleno o imperfecto.

Luego, a modo de enhebrar un **razonamiento lógico artificioso**, que se agota en la apariencia, acude a un sofisma y establece como **premisa mayor**: “en principio no se producirá una transmisión onerosa ni gratuita del bien, sino que el mismo es transferido a título de confianza” y como **premisa menor**: “se advierte... que las características del negocio subyacente al contrato, conducen a afirmar” que la transmisión en el *sub-examine* “tiene como contrapartida una contraprestación futura...”.

Concluye el decisorio “la transferencia del dominio realizada por el fiduciante en el marco del contrato que nos ocupa reviste carácter oneroso”.

Si bien en una primera aproximación la premisa mayor pretende evitar un dictamen contradictorio haciendo referencia a los actos que no revisten carácter oneroso ni gratuito, se desembaraza de la tercera categoría –actos neutros– en la premisa menor *sometiéndose* a la calificación que el Código Civil hace de los actos jurídicos. En su afán recaudatorio, el órgano de aplicación se embandera en la observancia y respeto del derecho privado y hace caso omiso de los principios que informan al derecho público tributario legítimamente aplicable en el ámbito exclusivamente económico, que es la materia que constituye su objeto de regulación.

Es asombrosa la habilidad del Fisco para lograr una argumentación aparentemente válida para contradecir sus actos propios y volver de ellos falazmente cuando de servir a su voracidad se trata. No tiene empacho alguno, según su interés inmediato, en desconocer el estatuto de las garantías constitucionales del contribuyente cuando se perjudica pero abdica de su autonomía si esa renuncia lo favorece.

Me quedan varios interrogantes: 1) A la luz del razonamiento forzado expuesto, ¿habrá alguna transferencia a título fiduciario en el ámbito de la actividad económica que pueda tenerse como no gravada, como no alcanzada por el impuesto? 2) ¿Cuál es el acto neutro para la administración tributaria?

(2) Ley 23905. Buenos Aires, 16 de febrero de 1991. B. O.: 18/2/91. Impuesto a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas.

(3) Artículo 2506 del Código Civil: “El dominio es el derecho real en virtud del cual una cosa se encuentra sometida a la voluntad y a la acción de una persona”, agregando en el artículo a continuación que se llama dominio “... pleno o perfecto cuando es perpetuo y la cosa no está gravada con ningún derecho real hacia otras personas...”; en tanto se llama “... menos pleno o imperfecto cuando debe resolverse al fin de un cierto tiempo o al advenimiento de una condición o si la cosa que forma su objeto es un inmueble, gravado respecto de terceros con un derecho real como servidumbre, usufructo, etcétera”.

(4) Artículo 2662 del mismo plexo normativo define al referir al dominio imperfecto, aclarar que el dominio fiduciario es aquel que “... se adquiere en razón de un fideicomiso constituido por contrato o por testamento, y está sometido a durar solamente hasta la extinción del fideicomiso, para el efecto de entregar la cosa a quien corresponda según el contrato, el testamento o la ley”.

3) ¿Cuál será la base imponible en estas transferencias? 4) ¿Qué ocurre si el fideicomiso se extingue sin lograr cumplir su objeto?

Estas y otras dudas nos restan sin respuesta.

Reconocemos nuestra impotencia, pero no nos resignamos.

El derecho como norma criteriosa, dotado de sentido común, muy bien, gracias.