**IMPUESTO A LAS TRASMISIONES PATRIMONIALES**

Esc. Amelia Minacapilli Castro

NORMAS APLICABLES.

1) Ley 16.107 de 31/3/90 (Ley de ajuste fiscal).

2) Ley 16.320 de 1/11/92 en sus arts 477-481-482-483-486-490, introduce cambios a la ley 16. 107.

3) Ley 16.462 de 11/1/94 (art. 251).

4) Decreto Reglamentario 252/98 de 16/9/98, (Deroga los decretos anteriores 652/92,485/93 y 578/94).

5) Decreto 295/00 de 11/10/00

Existen otras leyes  que introdujeron modificaciones a la ley madre pero todo se encuentra incluido en el Título 19 del T.O  del 96.Aclaramos que el Texto Ordenado es el Decreto 338/96 que reúne todos los impuestos que recauda la DGI para facilitar la tarea pero bajo cada artículo está la fuente legal, nosotros vamos a hacer referencia al Titulo 19 del TO pero siempre hay un texto legal que pueden ver como fuente.

Encontramos gran variedad de leyes en materia de exoneraciones específicas pero  veremos sólo algunas de mayor uso en nuestra actividad, también existen una serie de resoluciones y consultas de la DGI, que si bien no tiene la fuerza  de las anteriores, tienen gran importancia práctica.

ANTECEDENTES.

Las trasmisiones patrimoniales fueron gravadas desde 1904 a 1979, y de 1990 a la actualidad, esto se debe a que las fuentes de imposición patrimonial son de gran rendimiento fiscal por su segura y fácil recaudación y se justifica aduciendo que en las enajenaciones y adquisiciones de bienes se pone de manifiesto la existencia de capacidad contributiva y que  esos traspasos se efectúan amparados en el orden jurídico que brinda el estado.

La ley 12804 de 30/11/60 creó el Impuesto a las trasmisiones Inmobiliarias con una  gama de hechos generadores mucho mayor a la actual entre ellos particiones y entrega de legados y con más exoneraciones.

DENOMINACION Y CONCEPTO.

Dentro de la clasificación tripartita de los tributos que tiene el C. Tributario es un típico impuesto en virtud de que su presupuesto de hecho es independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.

La ley 16.107 lo denomina Impuesto a las Trasmisiones  Patrimoniales, denominación que abarca un concepto más amplio que los hechos gravados pues como se verá grava solo parte de las trasmisiones : la de inmuebles y algunas otras expresamente indicados por la ley y no a toda las trasmisiones patrimoniales, sería mejor la denominación anterior de Impuesto a las Trasmisiones Inmobiliarias y afines.

CARACTERES DEL IMPUESTO.

1.  PATRIMONIAL (inmobiliario en general) grava trasmisiones por acto entre vivos y por causa de muerte.

2.  NACIONAL, por oposición a departamental. Se aplica en todo el territorio de la República.

3.  AL CAPITAL  y no a la renta.

4.  DIRECTO. La capacidad contributiva se aprecia en forma directa a través de los actos, hechos y negocios jurídicos gravados.

5.  REAL, grava manifestaciones aisladas de la capacidad contributiva .

6.  SIN GARANTIA REAL PARA SU COBRO, en ese sentido es personal,

7.  ORDINARIO O PERMANENTE, en el proyecto de creación se facultaba al P.Ejecutivo a reducir las tasa al 0 % lo que le daba el carácter de transitorio después de superado el déficit fiscal, pero no tuvo andamiento en el Parlamento pues se entendió que se daba facultad al P .Ejecutivo para derogar tributos  y esa es materia reservada al P. Legislativo.

8.  TASAS PROPORCIONALES Y MULTIPLES. El monto de la detracción se mantiene a pesar de la variación de la base de cálculo.

9.   MULTIPLE CALIDAD DE SUJETOS PASIVOS. ( calidad de contribuyentes, responsables solidarios, sustitutos y agentes de percepción.)

10.HECHO GENERADOR INSTANTÁNEO.

11.LIQUIDACION A CARGO DEL SUJETO PASIVO ( contribuyente o responsable   como el Esc, ) a través de la declaración jurada.

12.DOCUMENTAL. Porque los hechos generadores se configuran en el momento en que se documentan los hechos o negocios gravados, salvo en trasmisiones por causa de muerte.

13.CONTRALOR MULTIPLE. Administrativo- Notarial - Registral.

HECHO GENERADOR ACTOS ENTRE VIVIOS.

Recordamos que el hecho generador se encuentra definido en el art 24 del C.Tributario y según el Dr Valdés Costa existen doselementos que se encuentran presentes en todos los impuestos un elemento OBJETIVO compuesto por: Material(art24 CT),Espacial (Art 9 CT) Temporal( Art 8 CT)y otro SUBJETIVO compuesto por el Sujeto Activo  (Art 15 CT) y Sujeto Pasivo que puede ser en calidad de Contribuyente (art 17 CT) o Responsable(art 19 y 23 CT).

Vamos a seguir esta estructura para estudiar el hecho generador de ITP y veremos que hay pluralidad de hechos generadores según la ley.

**ELEMENTO MATERIAL U OBJETIVO.**  Art 1 T19 TO .El acápite del artículo dice que se refiere a la  “trasmisión patrimonial de bienes ubicados en el país “, el legislador pretendió gravar  sólo a los bienes inmuebles(salvo en la cesión de derechos hereditarios que puede contener bienes muebles o inmuebles, corporales o incorporales)y deben estar  taxativamente enumerados.

El art. 1 del Título 19 del TO los divide entre acto entre vivos y por causa de muerte o ausencia, nosotros con fines didácticos vamos a estudiarlos también en forma separada. LEER ART 1  del T19 TO detenidamente de los inc. A a D.

1. **Enajenaciones de bienes inmuebles**(este concepto se aclara en el art 5 del Decreto 252/98 que veremos más adelante) y sus**desmenbramientos**recordamos que según el art 486 del C.C la propiedad plena comprende el derecho de disponer: nuda propiedad y de gozar:usufructo,uso habitación.
2. **Promesas y cesiones pero solo de actos del literal anterior** es decir promesas y cesiones de enajenaciones de inmuebles y sus desmembramientos,
3. **Cesión de derechos hereditarios** (único acto que no se refiere a bienes inmuebles) y **cesión de derechos posesorios** que el legislador usando la autonomía del Derecho Tributario lo considera como enajenación del dominio pleno aunque tenemos claro que civilmente no lo es.
4. **Sentencias declarativas de prescripción adquisitivas.** En este hecho generador el escribano no interviene ya que solo podemos intervenir en jurisdicción voluntaria, pero es bueno tenerlo claro para aconsejar a nuestros clientes que deban ir por esa solución.

**Acto entre vivos :** A pesar de su diversificación las diferentes situaciones cuyo otorgamiento constituyen el hecho generador las podemos reunir o agrupar bajo los caracteres comunes que indicaremos :

·     Son actos entre vivos enumerados por ley.

·     Recaen sobre el dominio de inmuebles, sus desmembramientos, o actos preliminares de los mismos.

Excepción: cesión de derechos hereditarios, que es una universalidad( art 1767 CC).

Desarrollando estas dos premisas podemos realizar el siguiente esquema:

1. **Sobre el dominio pleno de inmueble**:

* Transmitiéndolo (Art. 1 A): Gratuitos

Onerosos

* Declarándolo (Art. 1 D): sentencia de prescripción
* Asimilación por ley a la cesión de derechos posesorios (Art. 1 C)

1. **Sobre el desmembramiento del dominio de bienes inmuebles** (Art. 1 A):

* Usufructo
* Nuda propiedad Gratuitos u onerosos
* Uso
* Habitación Gratuita (Art. 541 del C.C.)

1. **Sobre contratos preliminares delos actos del Lit. A** (Art. 1 B):

* Promesas Gratuitos u onerosos
* Cesión de promesa

1. **Situación especial**:

* Cesión de derechos hereditarios (Art. 1 C) Gratuitos u onerosos

**Concepto de enajenación.** La ley 16107 que creó el impuesto no traía una definición del término “enajenación “ a que se refiere el art.1 A, lo que trajo mucha confusión al comienzo y múltiples consultas a la DGI hasta que se dictó una norma interpretativa ya que la moderna doctrina civilista ha sustituido el término “enajenación” que es bastante impreciso y pasible de diferentes acepciones por el concepto de “ negocio de disposición “  que incluye : los traslativos, constitutivos , abdicativos, la expresión clásica “enajenación “ equivaldría al concepto de negocio dispositivo traslativo que en nuestro derecho requiere el titulo hábil para transferir el dominio ( compraventa,permuta,etc) más el modo de adquirir tradición y juntos operan la transferencia (agregándole en algunos casos la solemnidad).

El P.Ejecutivo a través del Decreto 252/98 art 5 da una definición, toma una interpretación restrictiva del concepto de enajenación aplicándolo exclusivamente  a aquellos negocios que constituyen títulos hábiles para transferir el dominio y sus desmembramientos, excluyendo los negocios jurídicos declarativos o abdicativos y contrariando  el derecho civil aplicable, toma en cuenta solo el título (negocio obligacional) y no el modo, contrariando también lo dispuesto en el art.24 del C.Tributario).

Debe quedar claro por lo tanto que cualquier contrato que tenga por objeto bienes inmuebles y  produzca la trasmisión del mismo de un patrimonio a otro está gravado, como menciona el artículo como ejemplos: donación,paga por entrega de bienes,.....etc. no solo la compraventa

Este concepto es muy importante porque nos ayuda a despejar dudas, la diferencia está entre los contratos que son títulos hábiles   para transferir el dominio y aquellos que no lo son. Ej : Leasing inmobiliario no está gravado porque no es título hábil por sí solo para transferir el dominio ya que si aceptan la opción de compra deberá otorgarse otro contrato que sí será traslativo.En cambio sí lo están  las adjudicaciones de inmuebles a socios  que tienen como origen la disolución y liquidación de Sociedades Comerciales ( D 252/98 art.5), el criterio adoptado se ajusta a  lo dispuesto por la ley 16.060 de 4/9/89 art. 167 y sgts y en el art.180 dispone “ los liquidadores procederán a transferir a cada socio los bienes que le correspondan, cumpliendo con los requisitos  y formas exigidos por la ley, según su naturaleza “, por lo tanto lo que actualmente corresponde por la normativa vigente es un acto traslativo por parte de los liquidadores sociales o los socios, operándose un negocio dispositivo entre dos partes : los liquidadores por una parte  y por la otra los adjudicatarios, refiriéndose tradición. Antes de la ley 16060 en el Código de Comercio la transmisión se operaba por ley por lo cual los bienes al extinguirse la sociedad pasaban de pleno derecho a los socios,quedando los bienes en condominio entre ellos y se salía de él por una partición (acto declarativo) y por costumbre muchas veces se los sigue llamando partición .

También está gravada la particióncualquiera sea su origen, con soulte total,  (el art. 1142 del C.Civil establece que “ la desigualdad que no se haya podido evitar en los lotes se compensará en dinero” y cuando un bien no admite cómoda división y la misma es inevitable  se permite que sea total, en ese caso el decreto los grava porque las considera verdaderas enajenaciones, aplicando al caso el principio de la realidad que explicaremos más adelante, porque se entiende que si bien desde el punto de vista civilista   puede sostenerse que la partición es un acto declarativo desde el punto tributario se considera que es un acto de enajenación y gravado por lo tanto con el I.T.P. El ejemplo típico es cuando fallece el padre,deja 2 hijos y un solo inmueble, que no admite cómoda división y en vez de venderlo y dividir el precio uno de los hijos pone dinero de su bolsillo y se lo entrega a su hermano por su 50%,en este caso aunque digamos partición es compra de cuota parte. La  DGI ha aclarado que para que se produzca la soulte total el dinero debe ser todo de una de las partes porque si recibe dinero del hermano y cualquier otro bien del haber sucesorio (ej: una moto,cuenta bancaria, etc) ya es soulte parcial y no está gravado.

El Art. 11 del T19 TO establece que  **no están gravadas las rescisiones de promesas y las rescisiones de cesiones de promesas.**

En el caso de contrato de **permuta** el art 5 del T19 del TO establece que se deben tomar como **dos enajenaciones separadas** por lo cual si se permutan inmueble por inmueble debemos realizar dos cálculos del tributo y dos declaraciones juradas cada uno sobre el inmueble respectivo. Si se permuta inmueble por mueble(EJ: un terreno baldío por un auto) solo estará gravada la permuta del inmueble.

**Interpretación del hecho generador.-** Según el art. 6 del C.T existe autonomía del derecho Tributario material, no tiene por qué primar los conceptos del D.Civil o Comercial, se debe basar en el principio de la realidad económica, social o jurídica tomada por el legislador para crear el tributo. (disregard), en materia de este impuesto tanto la DGI como las sentencias del TCA llegan siempre a la conclusión que el hecho generador no ha sido definido atendiendo a las formas jurídicas sino a la realidad económica subyacente en el negocio como la enajenación de inmuebles y derechos reales reveladores de la capacidad contributiva de las partes entre las que se produce un movimiento o circulación de riqueza, la naturaleza del hecho imponible es económica y no jurídica,  lo que se grava es el acto y no el documento, es la modificación de la realidad económica, si el acto jurídico por alguna causa tal como nulidad no produce efectos, la realidad económica tambien permanece incambiada  pero si adoptamos una forma jurídica que encubre una realidad económica esa será la que prime.

***ELEMENTO TEMPORAL.*** Vamos a ver en que momento considera el legislador que nace el hecho generador e imputa su acaecimiento a una persona determinada llamada contribuyente y a partir de allí comienzan a correr los plazos para el pago.

Art 2.T19 TO **A) En la fecha de la documentación :** en los actos, hechos y negocios  jurídicos que se indican en los literales **A), B) y C).**

**B) En la fecha que quede ejecutoriada la sentencia** de prescripción adquisitiva para el hecho generador previsto en el literal  **D)**, o sea cuando se ha operado la extinción de todas las posibilidades procesales de revisión de la misma en los términos del C .G.P. La DGI exige que sean los actuarios que pongan en el testimonio de las sentencias la fecha en que quedó ejecutoriada, porque a partir de ahí comienzan a correr los plazos.

**C) Documentos provenientes del extranjero**. La documentación de un hecho generador relativo a bienes ubicados en la república puede ocurrir en el extranjero pero luego se tienen que realizar una serie de requisitos para hacerlo valer jurídicamente en el país, el art, 9 del Decreto 252/98 establece que el plazo se computará **a partir de que el documento haya cumplido con los requisitos exigidos por el derecho positivo nacional para hacer valer el acto o contrato en el territorio nacional**  (legalizarlo, traducirlo en su caso e incorporarlo en el Registro de Protocolizaciones ). Al comienzo del impuesto se configuraba en la fecha del otorgamiento con independencia del lugar que se había producido, era muy injusto y la mayoría de los documentos caían en mora.

**ELEMENTO ESPACIAL.-**  Los diferentes hechos generadores deben configurarse dentro del territorio nacional. Art.1 T19 T.O**: “ bienes ubicados en el país”.**

SUJETOS DE LA RELACIÓN JURIDICA TRIBUTARIA.

**SUJETO ACTIVO.-** Art. 15 del C .T. **El Estado central**, lo recauda la D.G.I. y su destino es rentas generales.

**SUJETOS PASIVOS.-** Art.16 C .T. Se puede ser sujeto pasivo en calidad de contribuyente o .responsable o de agente de percepción y como dijimos al principio en  este impuesto encontramos todos los ejemplos.

**En calidad de contribuyentes:** (Art. 17 del C .T) . Art 3 T19 TO. Paga por deuda propia.Debemos distinguir si es enajenación a título **oneroso**(Art.3 A) que hay duplicidad :la parte **enajenante y**la parte **adquirente** pero si es a título **gratuito** hay unicidad  (único contribuyente): **el beneficiario** por el todo.

En las sentencias declarativas de prescripción **quienes hayan sido declarados propietarios.**(Art 3 B)

**En calidad de responsables. Art 19 C .T.**  Paga por deuda ajena y por la tanto tiene derecho de repetición: **Todas las personas que participen del negocio por sí o por representante y los profesionales intervinientes.**(Art 3nral 1)

Si bien el Término “participación  ” no tiene una clara definición jurídica, podemos concluir que en primer lugar se hace referencia a los “otorgantes” del acto o contrato  o a los declarados propietarios en la sentencia de prescripción, quiere decir que al enajenante puede reclamársele el total del impuesto, incluido lo que corresponde abonar al adquirente y viceversa.

De lo señalado de destacarse que en el caso de los otorgantes tienen una doble calidad :a) contribuyentes, por deuda propia, b) responsables pues la ley los obliga por deuda ajena correspondiente a los demás otorgantes del acto o contrato.

Hay otorgantes que solo tienen la calidad de responsables solidarios , pues no son contribuyentes como es el donante .

En cuanto a los representantes de los otorgantes no se consideran responsables solidarios regulándose su responsabilidad por el art. 21 del C.T.

También la ley designa como responsables solidarios a los profesionales intervinientes, y en la mayoría de los casos es el escribano

**En calidad de  agentes de percepción.-Art. 23 C.T.**

Con la debida autorización legal que encontramos en el art.11 de la ley 16107(art 13 del T19 TO ) encontramos que el art 7 del decreto 252/98 dentrodel capìtulo II “Acto entre vivos”, designó agente de percepción a los **escribanos intervinientes en los actos gravados.**

Aclaramos que si bien las disposiciones legales los nombran agentes de retención o percepción el Escribano no maneja dinero de las partes por lo cual no puede retenerlo sino que debe percibirlo.

Si el escribano percibe se convierte  en responsable sustituto por el importe del tributo percibido y el contribuyente sale de la relación jurídica tributaria que se trababa originariamente  ente el acreedor y el deudor contribuyente. Es decir el contribuyente paga el tributo al escribano, le entregamos un recibo y se libera de la obligación y de acuerdo con lo que establece la ley el Escribano pasa a ser el responsable debiendo pagar la obligación y cumplir con los deberes formales que se establezcan, presentar la declaración jurada, etc.

Pero además si el Escribano no hace la retención se establece que será solidariamente responsable con el contribuyente, en este caso el estado tiene a dos personas para exigir el pago.

La razón de nombrar al Escribano como responsable agente de percepción es de origen fiscal y el objetivo es reducir el número de personas a quienes se le recauda el tributo y la responsabilidad ante el no pago en plazo,el escribano calcula el impuesto,cumple los deberes formales de la declaración jurada y vuelca el dinero a través del formulario de pago.

Además el hecho de que los escribanos hayamos sido designados como agentes de percepción es muy importante porque además del trabajo de policía tributaria que realizamos gratuitamente para la impositivacomo veremos en el tema de contralores fiscales, tenemos un tratamiento muy severo si se incumple. El art. 30 de la ley 15.646 de 11/11/84 establece:” La multa por  mora (art. 94 del C .T.) para los agentes de retención y percepción de los impuestos recaudadospor la DGI será del 100% del tributo retenido o percibido y no vertido, sin perjuicio de las demás responsabilidades tributarias y penales”, esta multa es para el escribano y sale de su bolsillo si no cumple el plazo de pago. El decreto 401/016 de 19/12/2016 estableció que al igual que en la mora del art 94 del C.T si se vierte dentro de los 5 días hábiles siguientes al de su vencimiento es del 5% también para los agentes de percepción.

Un consejo importante es que debemos darle a las partes contribuyentes el día del otorgamiento del acto un recibo por el impuesto recibido y allí ellos se borran de la relación jurídica tributaria y queda el escribano frente al sujeto activo quien debe verter ese dinero dentro del plazo establecido como ya vimos.

¿Se pueden cambiar los sujetos pasivos? Podrá convenirse que el tributo se pague por otra persona que el contribuyente indicado por ley, puede trasladarse pero no afecta la obligación tributaria establecida por ley y no es oponible frente a la D.G.I.

**RESUMEN**: De manera que para que nazca la obligación tributaria se tienen que dar todos juntos los aspectos del hecho generador :el objetivo que tiene que ver con el otorgamiento de los actos que se señalan taxativamente como configurativos del hecho generador ; el subjetivo es decir sobre quienes les imputamos el acaecimiento del h. generador ;  el temporal (fecha que se documenta ) y el espacial ( dentro del territorio nacional). Si faltan algunos de estos aspectos entonces no hay hecho generador y no nace la obligación tributaria.

DETERMINACION DEL IMPUESTO.

**1)   Monto imponible   2) Tasas. 3) Liquidación y pago  4) Plazo.**

El monto imponible o base de cálculo del ITP va a depender del hecho generador:

**1) MONTO IMPONIBLE.-  literales A) B) D) Art 1 T19 TO**En esta materia han habido muchos cambios desde su creación, la ley de creación 16107 (art. 4 T19 T.O ) establecía que en estos casos relativos a inmuebles se debía tomar el Valor real actualizado y agregaba que en los casos de los inc. A) y B) a título oneroso se comparaba con el precio y si este era menor se tomaría el precio, esto trajo una serie de complicaciones porque en la práctica se bajaban los precios para pagar menos impuesto, por eso el decreto 652/92 ( hoy derogado ) introdujo la comparación con el valor real sin actualizar y se tomaba el mayor además de otras formalidades ilógicas, pero HOY  por el decreto 252/98 art. 4 solo se tiene en cuenta el VALOR REAL ACTUALIZADO, aunque legalmente un decreto no puede modificar la ley. Si el contrato es oneroso la DGI solo acepta lo que establece este artículo 4 del Decreto y no se toma para nada el precio establecido por las partes para el cálculo del monto imponible para los literales A) y B).

Por lo cual en el caso de enajenaciones de inmuebles, promesas y cesiones del Literal A y sentencia declarativas de prescripción la base de cálculo o monto imponible será el Valor Real vigente a la fecha de configuración del hecho generador que surge de la Cédula Catastral (teniendo en cuenta el valor que surge en la parte de abajo que dice explícitamente que es para el cálculo del ITP aunque hoy en día generalmente coincide con el Valor real total del recuadro). A ese Valor Real hay que actualizarlo por un coeficiente que todos los primeros días de cada mes publica el Ministerio de Economía que surge de la variación del IPC entre el mes que la fijación tuvo lugar ( diciembre del año anterior que es cuando se dicta el decreto del Valor Real) y el del anterior al de dicha configuración. Aclaro que no es el Escribano que calcula el coeficiente de cada mes sino el Ministerio a través del Instituto Nacional de Estadísticas, nosotros debemos estar atentos cada mes en la publicación del coeficiente para actualizar el valor real.

En los meses de enero de cada año NO HAY actualización y se toma el Valor Real tal cual urge de la Cedula catastral.

**VALOR REAL VIGENTE X COEFICIENTE DE ACTUALIZACIÓN VIGENTE A LA FECHA DE CONFIGURACIÓN DEL HECHO GENERADOR.**

Si es DESMENBRAMIENTO DE DOMINIO se toma el Valor Real proporcional conforme a las disposiciones del Impuesto al Patrimonio, art4 T19 T.O, Art 10 D252/98.Recordamos que los derechos pueden constituirse por un plazo determinado, por la vida del beneficiario o un tercero o sin plazo y allí el C.Civil establece que se considera por la vida. La forma de realizar los cálculos según el desmembramiento que estemos otorgando dependerá si es por plazo determinado o por la vida según establece el artículo antes señalado que ya vieron en arancel. Se puede establecer a “dos cabezas” es decir por la vida de 2 personas hasta la muerte de la última de ellas y en ese caso se toma la edad del menor de los dos porque es la que nos va a dar más años de vida probable.

Debemos recordar que luego de llegar al valor proporcional del desmembramiento DEBEMOS ACTUALIZARLO POR EL COEFICIENTE.

**VALOR PROPORCIONAL DEL DESMENBRAMIENTO X COEFICIENTE DE ACTUALIZACIÓN.**

Aclaramos que siempre el valor que surge de la Cédula Catastral es del 100% del inmueble por lo cual si se trasmite una cuota parte debemos realizar el cálculo nosotros antes de actualizar. Ej Valor Real de la Cédula $500.000 y se tramite el 50%. 500.000 % 2 = 250.000 y actualizo por coeficiente.

Si NO HAY VALOR REAL DE CONSTRUCCIONES, art 4 T.O, ( solo pasa en zona urbana y suburbana porque en inmuebles rurales del interior Catastro avalúa por ficto de 20% por mejoras ) se debe solicitar por escrito a Catastro que tiene 30 días y si no se paga el impuesto en forma provisoria y luego se reliquida.

Debemos tener cuidado que si estamos enajenado inmuebles con construcciones, de la Cédula Catastral deben surgir los dos valores porque si no la DGI rechaza la declaración jurada.

Si el bien está en MAYOR AREA se debe solicitar el empadronamiento de cada fracción.

**Literal D), Cesión de derechos hereditarios y cesión de derechos posesorios.**

El **Precio.** Art. 4 Inc B. T 19 TO En el caso de cesión de derechos hereditarios dado que es una universalidad tuvo que tomar el precio pero en el caso de la cesión de derechos posesorios y dado que la ley los asimiló a enajenación del dominio pleno se podía pensar que era para que el monto imponible fuera el valor real pero no fue así y esa declaración entonces no tuvo ninguna consecuencia. La ley no dice nada en el caso de que estos actos fueran a título gratuito pero la consulta 3185 de la DGI dicen que están gravados siendo el sujeto pasivo el beneficiario y para la base de cálculo la partes deberán fijar un precio a los solos efectos del ITP, teniendo la DGI la facultad de impugnarlo.

Si el precio está en moneda extranjera el criterio actual de la DGI es que se toma la cotización del dólar interbancario del día anterior conforme al Decreto 597/1988 art 103. Por muchos años permitieron tomar la cotización del dólar comprador del BROU del día anterior como en arancel.

**PRECIO O ESTIMACIÓN DE PARTES.** (NOTA: NO se actualiza por coeficiente porque eso es solo para Valores Reales)

**2) TASAS. Art, 6  T19 T.O.**

ONEROSOS : 2%  Parte enajenante 2% Parte adquirente. ( Duplicidad de sujetos pasivos y cada parte tiene su tasa)

GRATUITOS Y SENTENCIA DE PRESCRIPICION :  4% el beneficiario.

 El escribano como agente de percepción va a calcular el 4% pero va a depender si el contrato es oneroso o gratuito para saber a quién le pide ese dinero.

**3)LIQUIDACIÓN.**  Surgen de aplicar las tasas sobre el monto imponible y el resultado es el impuesto a pagar.

ART,12 T.O Art 8 Decreto.

Se realiza a través de la declaración jurada 1700, aplicación SIGNA 2.0. Las formas de envió de las declaraciones juradas,según el acto que estemos otorgando será a través de servicios en línea ovia web. El instructivo del llenado del formulario 1700 y las diferentes formas de presentación y de pago se encuentran explicados en la página de la DGI

En dicho formulario solo se declarará el impuesto, el pago se realiza previamente por diferentes medios que pueden ser: por Servicio en línea bancario, por entidades colaboradoras como ABITAB o REDPAGOS en el formulario 2/ 908 que lo encontramos en la página de la DGI y se puede escribir directamente en él y se puede pagar por banco o imprimirlo .

¿QUIENES DEBEN PRESENTARLA DECLARACION JURADA Y REALIZAR EL PAGO? : Actos entre vivos : el escribano que es el designado agente de percepción y por lo tanto como dice el Código Tributario debe cumplir las formalidades y el pago. Salvo en los casos de sentencia declarativa de prescripción o en los casos que no intervenga, como promesas o cesiones no inscriptas y sin intervención notarial pero en la mayoría de los casos los hechos generadores tienen solemnidad de escritura pública o lo protocolizamos para poder inscribirlo en el registro y actúa el Escribano.En los hechos generadores que el Escribano no interviene la deben presentar los contribuyentes.

Debemos recordar que el formulario 1700 es una declaración jurada y si hay falsedad rige el art 239 del Código Penal.

Se debe realizar primero el pago y luego se presenta la declaración jurada en las diferentes formas que vimos y según el artículo 12 del T19 del TO la “ oficinarecaudadora verificará la exactitud” y cuando lo validan lo agregamos junto al documento y al recibo de pago para llevar a inscribir al registro.

**4)PLAZO PARA EL PAGO, Art. 9 Decreto 252/98.**

**15 días a partir del otorgamiento del acto o de la fecha en que quedo ejecutoriada la sentencia o previamente a la inscripción** si se realiza antes del referido plaz. A pesar de que dice” a partir “ la DGI lo cuenta a partir del día siguiente y corridos conforme al Decreto 597/88 de 21/9/88 que da normas generales y si vence en día inhábil pasa al día hábil inmediato siguiente.

El término del plazo es muy importante porque el artículo 94 del Código Tributario define la infracción mora como la “no extinción de la deuda en el momento y lugar que corresponda operándose por el **solo** vencimiento del término establecido” y se sanciona con multas y recargo mensuales calculados día por día.

CONTRALOR

Son de tres tipos : ADMINISTRATIVO-NOTARIAL-REGISTRAL.

ADMINISTRATIVO.- Art.12 T 19 T.O “ la oficina recaudadora verificará” la exactitud de la declaración con los documentos a presentar, así como la corrección del pago del impuesto. Este artículo obligó a la DGI a controlar los cálculos del tributo que solo se realiza para el ITP ya que en todos los demás tributos que recauda basta con la presentación de la declaración jurada por el contribuyente y sólo en caso de una inspección se realiza la verificación.

NOTARIAL. Casos gravados : en la mayoría de los casos debe realizar el pago y la declaración jurada al ser designados agentes de percepción. Casos exonerados: Art 2 D 252/98 presentar declaración jurada y poner constancia en el instrumento respectivo.

REGISTRAL :Art12 T19 TO - ART.8 y Art. 2Dec 252/98. Los registradores califican el documento antes de inscribirlo y deben realizar una serie de contralores fiscales para ver si el escribano cumple las disposiciones legales y entre ellos está el pago del ITP y las formalidades de las exoneraciones. Si no surgen del documento lo observan y no lo inscriben hasta que se subsane y esta sanción es muy importante por la oponibilidad ante terceros.

INFRACCIONES Y SANCIONES.

Cuando el sujeto pasivo no presenta la declaración jurada o no abona el impuesto total o parcialmente en los plazos establecidos, incurre en dos tipos de infracciones tributarias. MORA Y CONTRAVENCION,

MORA. Art, 94 C.T Ya dimos el concepto y las sanciones en especial para el escribano agente de percepción.

CONTRAVENCIONArt. 95 C.T. En este caso se produce cuando no se presenta la declaración jurada dentro del plazo de 15 días y se sanciona con un monto fijo que varía cada año.

DEFRAUDACION.-Art. 96 C.T La definición de defraudación tiene un elemento subjetivo muy importante que es la “intención” de obtener un enriquecimiento indebido a expensas del Estado por lo cual es el sujeto activo quién debe probarlo pero para los agentes de percepción como el Escribano tenemos el inc H) que establece la presunción de defraudación y cambia la carga de la prueba.La ley 14948 en su art. 47 dice que en los casos de agentes de percepción se presume la defraudación y se sanciona   con 5 a 15 veces el monto del tributo que se haya defraudado. ( para los demás sujetos pasivos de 1 a 15 veces ).

El art.19 de la ley 15244 de 23/6/82 establece que los agentes de percepción de los tributos recaudados por la DGI que no viertan el impuesto retenido o percibido dentro del término previsto por las normas vigentes incurrirá en el delito de apropiación indebida  y que de acuerdo con el art.351 del C. Penal se sanciona con 3 meses de prisión a 4 años de penitenciaría.

Luego de todo lo estudiado y como consejo práctico destaco que el escribano al haber sido designado en éste y otros tributos que vamos a ver más adelante,como responsable agente de percepción debe realizar ese trabajo con cuidado y responsabilidad, previendo según el contrato a otorgar si está en el hecho generador, realizando los cálculos previos al otorgamiento, llamando a los contribuyentes y señalando con claridad que ese día deben traer el dinero que les corresponde pagar, realizando con prontitud el pago y presentando la declaración jurada dentro del plazo.

El día del otorgamiento del contrato, además de obligaciones civiles van a nacer obligaciones tributarias para las partes y el escribano y comienzan a correr los plazos que no podemos parar y que si no lo tenemos en cuenta nos puede traer graves perjuicios económicos y faltas al Código de Ética.

INMUNIDADES Y EXONERACIONES.

**Inmunidad tributaria del Estado.-** La Constitución con la interpretación dada por el art. 463 de la ley 16.226 de 29/10/91 establece que son inmunes ; el Estado,los Gobiernos departamentales, y los organismos del art.220 de la Constitución.

La inmunidad alcanza a los tributos nacionales  o departamentales y alcanza atodos sus bienes y actividades no comerciales o industriales.

**Exoneraciones,**las exoneraciones se pueden clasificar en objetivas y subjetivas y en genéricas y específicas. **Las objetivas** se establecen en beneficio del objeto o acto y las **subjetivas** se establecen en relación a la persona que interviene, teniendo en cuenta la calidad del sujeto pasivo.

El art, 41 del C .T. define el concepto de exoneración: debe nacer el hecho generador pero existe una norma que libera total o parcialmente de la obligación tributaria pero no de la formalidades, esto lo diferencia de la desgravación o no imponibilidad que son todas aquellas situaciones no alcanzadas por el hecho gravado. Las exoneraciones son legales, debe haber nacido el hecho generador, alcanza solo a la obligación tributaria pero no libera de los deberes formales,

**Exoneraciones genéricas.**  1) Constitucionales- Art, 5 y69 . 2) Por Ley, están recopiladas en el Título 3 Capítulo 1 al 3 del texto Ordenado. Ej : Sociedad San Vicente de Paul, A .G.A .D.U, Caja de Jubilaciones y Pensiones Universitarias, Caja Notarial de Seguridad Social, Clubes deportivos,etc. De la lectura de este título vemos que las razones de crear exoneraciones tienen que ver en general por razones de interés social.

Las exoneraciones genéricas son subjetivas,exoneran solo al sujeto. Ej: Vende Juan Perez y compra la Iglesia “Luz de Vida”.El vendedor paga su 2% y la institución religiosa de acuerdo al art.5 de la Constitución esta exonerada de su 2%.

Diferente sería que Juan Perez le done a la Iglesia “Luz de Vida” porque aquí el único sujeto pasivo por el 4% es la donataria que esta exonerada y no hay impuesto a pagar. Como lo establecen los primeros artículos del Titulo 3 del TOrdenado estas instituciones deben actuar dentro del cumplimiento de sus fines y por supuesto siempre que tengan personería jurídica y deben estar inscriptas en el Ministerio de Educación y Cultura.

**Exoneraciones específicas.** Leer art. 7 del T19, aquí encontramos las más comunes en la profesión y son exoneraciones objetivas, es decir que todo el acto se encuentra exonerado.

Voy a hacer énfasis en los literales A y B por la importancia práctica que tienen en la profesión. En ambos literales se refiere a que el escribano hoy este otorgando una**compraventa** en cumplimiento de promesa. En el literal A la promesa es posterior al 31 de marzo de 1990( fecha de la ley 16.107) y por lo tanto ya pagó el impuesto en ese momento por lo cual la compraventa de hoy se encuentra totalmente exonerada. En el literal B) la promesa debe estar inscripta con anterioridad al 31 de marzo de 1990, en este caso el legislador tomó como preceptiva y excluyente la fecha de inscripción en el Registro que está al pie de la promesa la cual debe ser anterior a la ley. El legislador no toma la fecha en la cual se otorgó la promesa porque temió que se crearan promesas a los solos efectos de exonerar la compraventa, toma entonces la fecha de inscripción y la compraventa de hoy también está totalmente exonerada. El art 11 in fine del decreto 252/98 establece que aunque la inscripción de la promesa hubiera caducado igual rige la exoneración.

Existen otras leyes de exoneraciones específicas pero solo me voy a detener por la importancia que tiene hoy en la ley 18.795 de 12/09/011 y su decreto reglamentario 355/011 que tienen relación a las viviendas de interés social. La mayoría de los edificios que están en construcción en Montevideo lo hacen por esta ley y ponen grandes carteles que dicen : “ exonerado de tributos Ley 18.795”, en lo que tiene que ver con el ITP el art 4 de la ley y 10 del decreto establecen la exoneración de ambas partes en la primera enajenación.

FORMALIDADES QUE SE DEBEN CUMPLIR EN CASO DE EXONERACIONES.

Cuando dimos el concepto de exoneración dijimos que nos libera del pago pero no de las formalidades como es la presentación de la declaración jurada. El art 2 del Decreto 252/98 establece las formalidades en forma clara y basta la lectura para saber que debe hacer el escribano en cada caso. Las formalidades son dos: la presentación de la declaración jurada 1700 aunque todo el acto esté exonerado en algunos casos y una constancia notarialque va en la propia escritura

A) En todos los caso corresponde (excepto Literales A y B del Art 7 T19 ) ;

· Presentar declaración jurada ante la DGI relacionando la referida causal.

· Dejar constancia en el documento de la causal de excepción.

B ) Literales A Y B del art.7 T 19

· No corresponde presentar declaración jurada ante la DGI.

· Dejar constancia en el documento con el siguiente contenido :

Literal A : Número y fecha de la declaración jurada de la promesay del recibo de pago correspondiente.( Aquí se refiere a esa promesa posterior a la ley que cuando la estudiamos como título antecedente tiene adjuntada la declaración jurada y el recibo)

Literal B : Fecha de inscripción de la promesa en el registro respectivo. Se tendrá en cuenta dicha fecha aun cuando la misma no se encontrara vigente por haber caducado en el momento de la vigencia de la mencionada disposición legal , art 11 del decreto. (Aquí se refiere a la promesa antecedente inscripta con anterioridad a la ley que hoy se cumple en la compraventa)

En todos los casos los registros no inscribirán documentos respecto de los cuales no se hayan cumplido dichas formalidades.

Esto también rige en caso de inmunidad y realmente no se entiende que el propio Estado este obligado a presentar declaraciones juradas justificantes de su inmunidad y no debe olvidarse que las inmunidades o exoneraciones surgen por ley y es por ella que los contribuyentes están dispensados del pago de los tributos, la intervención de la administración nada le agrega ni le quita la derecho acordado.

BIBLIOGRAFÍA: Impuesto a las Trasmisiones Patrimoniales. Esc Elba Cedrés.-

Esc Miguel Solari. AEU