# RENTAS POR INCREMENTOS PATRIMONIALES. (IRPF)

ESC.AMELIA MINACAPILLI CASTRO.

**Normativa.-**La Ley N° 18.083 de 27 de diciembre de 2006, que comenzó a regir el 1º de julio de 2007, crea el impuesto a la renta que pasa a integrar el Título 7 del Texto Ordenado 2023, el cual regula el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas, mientras que en el Título 8 regula el Impuesto a la Renta de los No Residentes. Los Decretos reglamentarios son los Número 148/007, de 26 de abril de 2007, que reglamenta el IRPF( Impuesto a la Renta de las Personas Físicas); el 149/007, de igual fecha, que reglamenta el IRNR(Impuesto a la Renta de los No Residentes) . Asimismo, tenemos la Resolución dictada por la Dirección General Impositiva Nos. 662 que es de gran importancia en este tema. Hacemos remisión también a la Resolución Nº 135/03 porque en ella está regulado el tema de los resguardos.

El IRPF es un impuesto de carácter anual, personal y directo que grava las rentas de fuente uruguaya obtenidas por personas físicas. Art 1 T7 TO

Es de precisar que en el IRPF existen dos categorías de rentas: La Categoría I, de Rendimientos de Capital, y la II, de Rentas del Trabajo.

Nuestro tema se ubica en la Categoría I que comprende los Rendimientos de Capital, (arrendamientos, intereses por depósitos bancarios), Incrementos patrimoniales y Rentas imputadas. Nuestra exposición se encuentra referida únicamente a rentas por incrementos patrimoniales. En lo que respecta al IRNR, que está regulado en el Título 8, del Texto Ordenado 2023, están gravadas las rentas de actividades empresariales y asimiladas por enajenación habitual de inmuebles, los rendimientos del trabajo, los rendimientos del capital y los incrementos patrimoniales. O sea que las rentas por incrementos patrimoniales son hechos generadores en el IRPF y en el IRNR.

Durante la exposición citaré normas legales y reglamentarias referentes al IRPF, pero debemos tener en cuenta que Artículo 6 del Título 8 del Texto Ordenado 2023, establece que se aplicarán, con carácter general para las rentas por incrementos patrimoniales, las disposiciones relativas al IRPF. Por su parte, el decreto No. 149 /007 lo reitera al decir que para la inclusión en el literal d), incrementos patrimoniales, se considerará la definición establecida por el artículo 26 del Título 7 del Texto Ordenado 2023,así como que lo no dispuesto expresamente en el decreto, se efectúa la remisión a normas de IRPF. Desde ya adelanto que la única diferencia va a estar en materia de exoneraciones, puesto que en el IRNR, por supuesto, no se exonera a la vivienda permanente al tratarse de un impuesto referido a los no residentes.

El titulo 7 Capítulo IV del T.O que vamos a estudiar referido a la Categoría I se divide en tres Secciones: I) Rendimientos de capital. II) Incrementos patrimoniales y III) Normas generales aplicables a la categoría I

Cuando hablamos de rentas por incrementos patrimoniales, ¿a qué estamos haciendo referencia? En nuestra formación profesional como Escribanos, en el ejercicio liberal de nuestra profesión hemos estudiado impuestos referidos a bienes ,como el Impuesto al Patrimonio, el Impuesto de Enseñanza Primaria, el Impuesto de Contribución Inmobiliaria o a la prestación de servicios, como es el caso del IVA. Es la primera vez –de allí en cierto modo el resquemor que se produce- que estamos manejando un impuesto referido al concepto de renta.

¿Qué grava el Impuesto a la Renta por incrementos patrimoniales? Siempre utilizo un ejemplo sencillo. Supongamos que ayer compré un inmueble de mañana en $ 1.000. De tarde vendo ese inmueble en $ 1.500. ¿Cuál es la renta? ¿En cuánto se incrementó mi patrimonio? En $ 500. Cuando veamos la determinación de la liquidación, comprobaremos que es lo mismo, con la única diferencia de que en lugar de haber comprado el bien ayer de mañana, lo adquirí hace diez, veinte o treinta años. ¿Qué se está haciendo cuando se hace referencia al valor fiscal en las actualizaciones? Estoy tomando aquel costo de adquisición, ajustado por determinados factores que indica la norma legal, y lo actualizo al día de hoy, para compararlo con el precio de hoy.

## **HECHO GENERA**DOR

**Elemento material. Art 26 T7 TO** Las rentas por incrementos patrimoniales se encuentran definidas en el artículo 26 del Título 7 del Texto Ordenado. Cabe señalar que se trata de un artículo muy confuso; en el primer inciso se relacionan contratos específicos, es decir, contratos que se encuentran gravados desde hace 30 años por el Impuesto a las Trasmisiones Patrimoniales. Los actos y contratos referidos en el inciso primero, como ser, las enajenaciones de inmuebles, las promesas de enajenaciones de inmuebles, las cesiones de promesas de inmuebles, las cesiones de derechos hereditarios, las cesiones de derechos posesorios y la sentencia de prescripción adquisitiva son los mismos actos y contratos gravados por el Impuesto a las Trasmisiones Patrimoniales. La única diferencia con el referido impuesto es que se refiere a todo tipo de negocios y no solamente a bienes inmuebles. Se relacionan negocios específicos, pero referidos a bienes corporales e incorporales.

Recordemos que el Código Civil, en sus artículos 461 y 471 hace referencia a bienes corporales, muebles e inmuebles; e incorporales, derechos personales y derechos reales. Es decir, que las rentas correspondientes a trasmisiones patrimoniales cuyo objeto sea un bien corporal –mueble o inmueble-, o un bien incorporal –un derecho real o un derecho personal- están gravadas.

Quizás se pensó que no se incluyera, en esta definición, algún tipo de negocio, y es por ello que a continuación se establece que se incluyen también las rentas correspondientes a trasmisiones patrimoniales originadas en cualquier negocio jurídico que importe título hábil para trasmitir el dominio y sus desmembramientos sobre bienes de cualquier naturaleza. Observen la amplitud del concepto: cualquier negocio jurídico sobre bienes de cualquier naturaleza. **En conclusión, todo lo que está en el comercio de los hombres está gravado por el impuesto a la renta por incrementos patrimoniales; todo negocio que constituya una transmisión.** Si no la constituye, estaría comprendidocomo rendimientos de capital y no como incrementos patrimoniales.

En conclusión, si es un negocio jurídico y hay una transmisión, referido a cualquier tipo de bienes, está gravado por el impuesto a la renta por incrementos patrimoniales de las personas físicas.

A su vez, el último inciso, del artículo 26 (que se refiere a negocios específicos en el primer inciso; en el segundo ingresa todo tipo de negocios) establece que están comprendidos los actos referidos en los literales a) las enajenaciones del dominio pleno y los desmembramientos del dominio de bienes inmuebles-, b) las promesas de inmuebles y las cesiones de promesas de inmuebles-, c) los derechos hereditarios y los derechos posesorios- y d) –las sentencias de prescripción y declaración adquisitiva- del Título 19 del Texto Ordenado 2023, contratos y actos gravados por el Impuesto a las Trasmisiones Patrimoniales. O sea que en el último inciso, el Legislador recalca que comprende los actos gravados por el Impuesto a las Trasmisiones Patrimoniales.

Entonces, podemos arribar a otra conclusión: todos los actos entre vivos que están gravados por Impuesto a las Trasmisiones Patrimoniales, están gravados por impuesto a la renta por incrementos patrimoniales pero no a la inversa. El ITP grava la trasmisión de bienes inmuebles de un patrimonio a otro y el IRPF las rentas originadas en esos negocios

**Exclusiones**. El Artículo 27 del Título 7 del Texto Ordenado 2023, excluye expresamente determinados tipos de transferencias. Aclaro que no es que estén exoneradas, sino que están excluidas, no gravadas. Se trata de: A) La disolución de la sociedad conyugal o partición, aquí no está claramente señalado porque como sabemos la disolución de la soc. conyugal es un trámite judicial, lo que quiso decir el legislador es que no están gravadas las particiones que tengan como origen la disolución de la sociedad conyugal. (Salvo que sea con soulte total); B) Las transferencias por el modo sucesión, aunque ya el inciso final del artículo 26 excluye el literal e) del Artículo 1º. Del Título 19 del Texto Ordenado 2023, que grava la transmisión por causa de muerte y la posesión definitiva de los bienes del ausente- y C) la disolución de entidades que atribuyen rentas. Las entidades que atribuyen rentas son las que están reguladas por el artículo 10 de este mismo Título, o sea: las sucesiones, los condominios, las sociedades civiles y demás entidades con o sin personería jurídica. Entonces, si se disuelven estas entidades – se trata de la disolución y la correspondiente partición-, la ley entiende que no hay alteración en la composición del patrimonio.

**Elemento espacial.- Art 6 T7 TO** El aspecto espacial: comprende las rentas de fuente uruguaya; tienen que ser bienes situados y derechos económicamente utilizados en la República. El ejemplo más típico, cuando no se configura el hecho generador porque el aspecto espacial no se presenta, es el siguiente: dos uruguayos residentes venden un bien ubicado en la República Argentina o en Brasil, documento otorgado en nuestro país. . A pesar de que se dan los restantes elementos, pues hay una transmisión, no se presenta el aspecto espacial, porque el bien tiene que estar situado en el Uruguay o ser un derecho económicamente utilizado en la República.

**Elemento temporal.- Art 7 y 28 T7 TO** El aspecto temporal, es el acaecimiento en el tiempo del hecho generador. ¿Por qué la importancia de cuando se configura el hecho generador? Porque con la configuración del hecho generador se determina la base de cálculo y, además, comienzan a correr los plazos para el cumplimiento, ya sea de la prestación pecuniaria –es decir, el pago-, como para el cumplimiento de los deberes formales, que es la presentación de la declaración jurada.

El acaecimiento del hecho generador para el sujeto pasivo contribuyente, es decir, persona física como somos todos, se va a producir el 31 de diciembre de cada año para todo el IRPF y allí deberá presentar la declaración jurada. Vamos a olvidarnos del Escribano como agente de percepción y pensemos que nosotros estamos vendiendo un auto. Como en este tipo de negocio no interviene agente de retención- al 31 de diciembre se configura el hecho generador- hay que presentar una declaración jurada porque hubo un acto gravado en el cual no fuimos sujetos de retención.

Otro concepto es la atribución temporal, que surge del artículo 28 del Título 7 del Texto Ordenado 2023, que es cuando temporalmente se atribuye la renta. Ésta se imputa en el momento en que se produzca la enajenación o las restantes trasmisiones patrimoniales. Es decir, la renta siempre se imputa al momento del otorgamiento del contrato (escrito o consensual), ya sea una compraventa, una permuta, una donación, etcétera y en la sentencia de prescripción cuando quede ejecutoriada. Los plazos en los casos en que los Escribanos son agentes de retención son los mismos que los estipulados para el Impuesto a las Trasmisiones Patrimoniales. En cambio, cuando no son agentes de retención, e interviene el sujeto pasivo contribuyente, el plazo va a ser al mes siguiente en que se produzca la atribución temporal de la renta.

**Aspecto subjetivo.-**

**SUJETO ACTIVO.- Art 1 T7 TO** El Estado y lo recauda la DGI.

**SUJETO PASIVOS**. Debemos distinguir entre el sujeto pasivo en calidad de contribuyente y en calidad de responsable.

**Contribuyentes.-** **Art 8 T7 TO** .El sujeto pasivo contribuyente es aquella persona respecto de la cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria. Es decir que paga una deuda propia. El sujeto pasivo responsable está respondiendo por una deuda ajena. Al igual que en materia civil, la responsabilidad no se puede presumir, y es por lo cual por disposición legal, se designan sujetos pasivos responsables, o se faculta al Poder Ejecutivo para que los designe.

¿Quiénes son los contribuyentes del IRPF y del IRNR? Respecto a los sujetos pasivos del IRPF el art. 8 del T7 dice que son las personas físicas residentes en el territorio nacional. (art.2 define el concepto de residente). Podemos tener actos gravados a título oneroso y actos gravados a título gratuito; también tenemos la sentencia declarativa de prescripción adquisitiva, que es la excepción. En los actos gravados a título oneroso, como las enajenaciones, las promesas de venta, las cesiones de promesa, todas referidas a inmuebles, las cesiones de derechos hereditarios y de derechos posesorios, los contribuyentes son los vendedores, los promitentes vendedores o los cedentes, es decir quienes se desprenden del derecho. En los actos gravados a título gratuito, el contribuyente es el donante (a diferencia de ITP que es el donatario) y en la sentencia de declaración de prescripción adquisitiva, el contribuyente es el adquirente.

En cambio, los contribuyentes del IRNR (art. 9 T8 TO) son también los vendedores, promitentes vendedores, etcétera, pero personas físicas no residentes en territorio nacional. También son contribuyentes las entidades no residentes en territorio nacional en tanto no actúen mediante establecimiento permanente.

En resumen, ¿quiénes son todos los sujetos pasivos contribuyentes? En el IRPF, son las personas físicas residentes en territorio uruguayo.

Por su parte, son contribuyentes de IRNR las personas físicas no residentes en territorio nacional, y las entidades no residentes en territorio nacional, en tanto no realicen actividad comercial y no actúen mediante un establecimiento permanente.

En definitiva, son sujetos pasivos contribuyentes las personas físicas residentes, las personas físicas no residentes, las entidades que atribuyen rentas y las entidades no residentes en territorio nacional que no actúen mediante establecimiento permanente.

**Responsables.-** Dentro de los sujetos pasivos responsables se encuentran los agentes de retención o percepción. Los Escribanos ya son agentes de percepción del Impuesto a las Trasmisiones Patrimoniales desde el año 1990 .Nuevamente son designados agentes de percepción para el IRPF y el IRNR. Los decretos 148/007, Artículo 41 y Decreto 149/007, Artículo 37 los designa agentes de percepción, previo mandato legal.( art 9 T 7 TO) Son agentes de percepción en los actos a que se refiere el inciso final del artículo 26 del Título 7 del Texto Ordenado 2023. Como recordarán, el último inciso está referido a los actos gravados por Impuesto a las Trasmisiones Patrimoniales. En todos los demás actos que no se encuentren gravados por el ITP, los Escribanos no son agentes de percepción; simplemente intervendrán como asesores. Obviamente, tienen que dar asesoramiento fiscal, guardando el equilibrio en la negociación contractual, ya que no son únicamente Escribanos del “comprador”.

El artículo 41 tiene una redacción infeliz, pues hay una “a” que hay que suprimir. Al leer este artículo, se puede entender que son agentes de percepción los Escribanos y las entidades que atribuyen rentas, pero no es así. Los Escribanos son agentes de percepción de las personas físicas y de las entidades que atribuyen rentas.

Cuando la parte vendedora, promitente vendedora o cedente en un negocio jurídico, en un contrato, sea una persona física residente en territorio uruguayo, una persona física no residente, una entidad extranjera que no actúe mediante establecimiento permanente o una entidad que atribuya rentas, los Escribanos son agentes de retención de todos esos sujetos. Obviamente, las entidades que atribuyen rentas pueden estar exoneradas por disposiciones constitucionales, tal como lo establece el artículo 10° del Título 7 del Texto Ordenado 2023. Dentro de las entidades que atribuyen rentas estamos hablando, por ejemplo, de todas las sociedades civiles, condominios, etc.

Nota: Por Consulta 4757 de fecha, se determina que las asociaciones civiles, fundaciones y las gremiales de empleadores y sindicatos de obreros así como las cooperativas no corresponde que atribuyan rentas.

Los Escribanos son agentes de percepción de acuerdo a lo previsto en el artículo 41 del Decreto 148/007. La Resolución 803, numeral 1, sustituye y da la redacción al artículo 8° de la Resolución 662 que establece que los Escribanos deben percibir el impuesto en todos los casos, excepto cuando el beneficiario se encuentre comprendido entre los sujetos mencionados en el literal A) del artículo 12 del Título 4 del Texto Ordenado 2023. ¿Quiénes son estos sujetos mencionados en dicha norma? Son las sociedades anónimas, las comandita por acciones todas las sociedades comerciales reguladas por la Ley Nº 16.060, etc. Si el vendedor es una persona física, el Escribano otorgantes es agente de retención; no importa que esa persona les exprese que es contribuyente de IRAE porque tiene una zapatería o porque explota un predio rural. Si se trata de una persona física, el Escribano debe retener IRPF de acuerdo a las normas de liquidación de IRPF. Le van a emitir el resguardo y le van a decir que se lo lleve al Contador para que éste, en la liquidación de IRAE, realice la compensación. Reitero: los Escribanos perciben, y emiten el resguardo correspondiente.

## En el formulario 1700 pondremos “No corresponde”. Si quien enajena, promete o vende es una sociedad comercial el Escribano NO calcula el tributo.

**MONTO IMPONIBLE.**

**-BASE DE CÁLCULO O RENTA COMPUTABLE.** En primer lugar, vamos a exponer sobre todos los actos gravados por el Impuesto a las Trasmisiones Patrimoniales en los cuales los Escribanos son agentes de percepción y aquí vamos a encontrar 3 diferentes montos imponibles que va a depender del hecho generador.

Dentro de los actos gravados por ITP, distinguiremos entre actos gravados a título oneroso y las donaciones de dichos actos y, por otro lado, las sentencias de declaración de prescripción adquisitiva. Después analizaremos otra categoría en la que incluiremos todas las otras actuaciones, es decir, las que no están gravadas por Impuesto a las Trasmisiones Patrimoniales y en las que los Escribanos no son agentes de percepción. Haremos la misma distinción: actos gravados a título oneroso y actos gravados a título gratuito.

Los Artículos 29, 31 y 32 del Título 7 del Texto Ordenado 2023 y los art. 26 al 29 del Decreto 148 y la Res 662 nral 24 hacen referencia a la base de cálculo.

**Enajenaciones de bienes inmuebles, promesas de bienes inmuebles y cesiones de promesas de bienes inmuebles a título oneroso.** El artículo 29 refiere a las enajenaciones de bienes inmuebles y las promesas de bienes inmuebles. El Decreto reglamentario Nº 148/007, en su artículo 28 expresa que el artículo 20 referido, comprende también a las cesiones de promesas. Es decir, que el artículo 29 está referido únicamente a los siguientes contratos: enajenaciones de bienes inmuebles, promesas de bienes inmuebles y cesiones de promesas de bienes inmuebles a título oneroso. Si tengo un acto gravado que no es una enajenación de un inmueble, ni una promesa o cesión de promesa relativa a un inmueble, NO se puede aplicar el artículo 29. Solamente como excepción se aplica, referido a los automotores y cesiones de cuotas de SRL, porque el Decreto 148/007, en su artículo 29, establece que para los automotores y cesiones e cuota se aplicará los mismos criterios que los establecidos para las enajenaciones de inmuebles, pero solo para ese tipo de contratos allí señalados.

El artículo 29 del Título 7 del Texto Ordenado 2023 (el art. 26 del dec. 148 copia textualmente el art 29) establece dos criterios para estos actos especialmente estipulados. Un criterio sería el REAL, aunque la norma legal nunca lo menciona como criterio real; simplemente se lo ha designado de esa manera porque es una forma de expresar lo que quiere establecer el artículo, que habla de precio menos costo. El otro criterio al que la ley, expresamente designa “FICTO” es para inmuebles adquiridos con anterioridad al primero de julio de 2007.

**Criterio Real.- Título oneroso.** El art 29 del T7 es un artículo poco claro pero comenzamos diciendo que el valor imponible o Renta va a surgir de una resta entre lo que establece el literal A menor lo que establece el literal B de este artículo. Es la diferencia entre el precio de la enajenación, promesa o cesión, o valor catastral, si es mayor, y el costo fiscal del inmueble ajustado más el Impuesto a las Trasmisiones Patrimoniales que va a pagar hoy el vendedor, promitente vendedor o cedente. Eso es igual a renta computable.

**Precio mayor o igual a V.Real Menos el ( costo fiscal o histórico actualizado más ITP del vendedor, p. Vendedor o cedente + mejoras) = RENTA COMPUTABLE** ( me puede dar renta positiva o negativa).

Según el **literal A del art 29 T7** en la primera parte de la resta debemos ver el **Precio** del contrato que estamos otorgando hoy que debe estar en moneda nacional, si está en moneda extranjera se convierte a moneda nacional de acuerdo a la cotización del dólar interbancario del cierre del día anterior al del otorgamiento del acto (nral 7 resolución 662, art 74 Decreto 150/07), tener en cuenta que no es igual que ITP o arancel que era la cotización comprador BROU del día anterior.

Si el precio está en UR o UI se convierte a moneda nacional de acuerdo al valor vigente el día del contrato que estamos otorgando hoy.

Ese precio lo comparamos con el **valor real** vigente a la fecha del otorgamiento del acto que surge de la Cédula Catastral, sin actualizar por coeficiente y el que está arriba en la Cédula, no el de abajo como ITP. Hecha la comparación en la primera parte de la resta queda el mayor de los dos.

Vamos ahora a ver el **literal B del art 29 T 7**. En cuanto al **costo fiscal o histórico actualizado del** **inmueble,** se refiere a cómo adquirí ese inmueble, ajustado por los índices que establece la norma legal. El costo de adquisición surge del último título antecedente pero es **muy importante** tener claro cuáles son las reglas legales para elegir el título antecedente para no cometer graves equivocaciones en el cálculo del impuesto. En la vida práctica los escribanos realizamos un proceso dominial del inmueble por los últimos 20 o 30 años y de allí surge el último título donde adquirió el que hoy enajena, promete o cede pero debemos tener en cuenta que si el último título es por modo sucesión por el nral 25 de la Res 662 debo ver como lo adquirió el causante y si el último es una partición ( cualquiera sea el origen del condominio: contractual, ganancial o sucesorio) por el art.26 Bis del dec 148/07 se va al valor de adquisición de los bienes por los integrantes del condominio. Quiere decir que tanto el último título sea una sucesión o una partición, los paso por alto y voy a la fecha de adquisición del causante o los condóminos y de allí surgirá el costo histórico.

Si la adquisición anterior es una compraventa en cumplimiento de promesa tengo que ir a la fecha y al costo establecido en la promesa que es cuando ingresó el derecho al patrimonio del que hoy enajena, si le entró en una cesión de promesa a esa fecha. Es decir debo tomar como último título antecedente y como costo a los efectos de Incrementos la fecha que el derecho entró en el patrimonio y allí encontramos el costo histórico. EJ: hoy A vende el padrón 4000 de Montevideo, el último título antecedente fue una compraventa de fecha 5/10/2010 pero que fue en cumplimiento de una promesa otorgada el 6/08/2005 en la cual B se lo prometió a A. Yo tomó como fecha antecedente el 6/08/2005 y no el 5/10/2010.

Si el costo histórico se pactó en moneda extranjera habrá que convertirlo en moneda nacional tomando la cotización interbancaria al cierre del día anterior a ese otorgamiento, en la DGI encontramos todas las cotizaciones advirtiendo que hay años en que solo hay cotizaciones mensuales y es la que usamos.

Si el costo histórico está en moneda nacional tenemos que tener en cuenta y es MUY IMPORTANTE que tuvimos en nuestro país 2 grandes variaciones monetarias: la primera el 1/7/75 que pasa a N$ y la otra el 1/3/93, en cada una se suprimen 3 CEROS.

Ej: El inmueble que se vende hoy se adquirió en 1974 por el precio de $450.000.000, dado que pasó por dos cambios monetarios hoy son $450, que tengo que actualizar en la forma ya vista. Si se adquirió en 1980 por N$ 450.000.000 hoy serían $450.000 y si se adquirió en pesos uruguayos luego del 1/3/93 queda igual sin sacarle ningún cero. Recordemos que las tablas de cotización del dólar ya traen el cambio monetario.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Adq. antes del 1/7/75 | Adq. entre el 1/7/75 y 1/3/93 | Adq.1º/3/93 hasta Hoy |
| Pesos | Nuevos Pesos | Pesos uruguayos |
| 000 | 000 |  |

**Actualización del costo histórico.-**Luego de tomar correctamente el costo histórico no lo puedo tomar así sino que lo tengo que actualizar según establece la ley y para ello lo primero que debo tener en cuenta es si el título antecedente es anterior o posterior a la fecha que comenzó a regir la Unidad Indexada, la UI rige desde 1º junio el 2002 y nos da el valor diario, no como el IPC que es mensual.

Si el **título antecedente es posterior al 1º/06/2002** se toma el costo histórico en moneda nacional, teniendo en cuenta las pautas anteriores, y se multiplica por la UI del último día del mes inmediato anterior a la enajenación actual y se divide entre la UI del primer día del mes siguiente a la adquisición del título antecedente,( cuando estoy para atrás voy para adelante y cuando estoy hoy voy para atrás en la UI).Los valores de la UI se encuentran como los del dólar en la DGI en una pestaña del simulador de Incrementos.

Si el **título antecedente es anterior al 1º/06/2002** al no tener UIla fórmula cambia en que al costo histórico lo multiplicamos por la UI del último día del mes inmediato anterior a la enajenación actual pero le agregamos otro multiplicador que es una constante de **142,30** (este valor es el IPC del 31/05/02,último antes de empezar a regir la UI) y lo dividimos por el IPC vigente en el mes de la adquisición ( el IPC rige desde 1937 hasta que la UI empezó a tener vigencia).

Esto quiere decir que en la práctica tenemos solo dos fórmulas matemáticas para actualizar el costo histórico y va a depender cual usamos de que la fecha del último título sea anterior o posterior a la vigencia de la UI.

A ese costo de adquisición ajustado le tengo que sumar el **Impuesto a las Trasmisiones** **Patrimoniales** que va a pagar **hoy** el vendedor, promitente vendedor o cedente (es decir su 2% que ya calculamos para percibirlo).Esto es un beneficio que le quiso dar el legislador para que le diera menos renta a pagar.

Ahora estoy en condiciones de realizar la resta del literal A menos el B y del resultado puede suceder 2 cosas: Que ese costo de adquisición actualizado más el Impuesto a las Trasmisiones Patrimoniales sea mayor que el precio o valor real de hoy, en cuyo caso voy a tener renta cero, una pérdida patrimonial.. Si el precio o el valor real de hoy es mayor, voy a tener renta computable, renta gravada; ese es el incremento, la ganancia, el plus, lo que aumentó mi patrimonio. Ese es el concepto de renta que, como dije al principio, no manejamos como Escribanos.

A continuación analizaremos el artículo 36 del Título 7 del Texto Ordenado 2023 ya que el artículo 29 lo relaciona dos veces, tanto en el literal A, como en el literal B cuando menciona adquisiciones sin precio.

Si tengo precio, voy a tomar el precio, previa comparación con el valor real; si no lo tengo, el artículo 29 Lit A se remite al Artículo 36 del Título 7 del Texto Ordenado 2023 A su vez, cuando el referido Artículo 29 Lit B determina como se calcula el costo de adquisición, señala que en el caso en que dicho inmueble haya sido adquirido sin precio, se aplicarán las normas del artículo 36. Sin precio no quiere decir gratuito, no es precio por cosa pero hay una contraprestación como permuta, dación en pago, adjudicación por disolución de sociedad comercial, prescripción adquisitiva. Entonces, para una transmisión hoy sin precio, tengo que aplicar el artículo 36; para determinar el costo de adquisición si no hay precio, se debe proceder de igual forma.

¿Qué establece el **Artículo 36**? Expresa que el Poder Ejecutivo establecerá los criterios de valuación para los bienes y servicios recibidos en pago por permuta y, en general para la determinación de las rentas en especie. El artículo 32 del Decreto 148/007 expresa que se aplicarán los criterios de valuación establecidos para el IRAE. El artículo 73 del Decreto Nº 150/007 establece las normas de valuación que es el **valor real**.

El decreto 290/022 de 15 de setiembre de 2022 le da nueva redacción al art 73 del Decreto 150/007 dando relevancia al valor de estimación de las partes pero siempre comparando con el valor real del bien no pudiendo ser en ningún caso el valor de las partes inferior al valor real del bien.

Pasemos a las **mejoras**. De igual manera que el costo de adquisición del bien, la ley establece que se puede incorporar el valor de las mejoras. El inmueble se adquirió por un precio bajo pero luego el comprador le hizo muchas mejoras que aumentan el valor del bien, la ley establece que las puede sumar al costo histórico pero pone como condición que estas mejoras estén debidamente documentadas y la única forma de hacerlo es mediante facturas. He escuchado varias versiones sobre la documentación de las mejoras: si la hace un Arquitecto, si la hace un técnico, etc. La única forma de poder incorporar estas mejoras es mediante la factura correspondiente, porque así lo establece la ley. A su vez, el requisito para poder incorporar la mano de obra como costo de adquisición que se haya pagado el aporte unificado a la construcción.

Por su parte, el decreto reglamentario 148, en su artículo 42 –porque no tiene sentido que el cliente les traiga las facturas de la barraca, las del electricista, etcétera- prevé que es una responsabilidad del contribuyente la determinación del costo de las mejoras, las cuales deben actualizarse una por una. El contribuyente deberá realizar una declaración jurada; la norma no establece si ella se realiza en el mismo documento o aparte. Entonces, puede ser una declaración que esté fuera de la escritura o dentro. El Escribano Solari siempre dice que este es un tema estrictamente notarial y debe ser en el cuerpo del contrato. De acuerdo a la norma tributaria el contribuyente deberá realizar una declaración jurada de su costo en la que dejará expresa constancia de que posee la documentación. Es decir que tienen que advertir sobre este requisito a la persona para que no efectúe una declaración jurada falsa. El contribuyente tiene que declarar bajo juramento que tiene un costo en pesos de tanto, la fecha de esa adquisición, ya agregada la determinación de la actualización.

**Enajenaciones de inmuebles, promesas y cesiones de inmueble a título gratuito( donación).-**  Hasta ahora hablamos del art 29 T7 cuando las enajenaciones, promesas y cesiones de inmueble son a título oneroso pero si son a título gratuito aplicamos el art 26 B T7 y el art 29 parte final ( modificados por la ley 18719 de 27/12/2010), con estas modificaciones quedó igual que los actos onerosos solo que en vez de precio de hoy tendremos el valor en plaza o sea una estimación de las partes para comparar con el valor real y que no tendremos ITP para descontar porque es sujeto pasivo de este impuesto no es el donante sino el donatario.

Si el título antecedente es una donación se toma como costo el valor real vigente en esa fecha y luego se actualiza en la forma que ya vimos.

**Criterio ficto.-** Solo rige para inmuebles adquiridos con **anterioridad al 1º de julio de 2007 y** sea un acto que se aplique el artículo 29, sea el contrato onerosos o gratuito. Está establecido en el art 29 parte final y establece una diferencia según la ubicación del inmueble sea urbano, suburbano o rural. Si el inmueble es **urbano o suburbano** es el **15 % del precio de venta** **o del Valor Real el que sea** **mayor** , quiere decir que con este criterio siempre va a haber renta e impuesto a pagar.

Si el inmueble es **rural,** el legislador consideró que sus valores reales estaban muy bajos y por la ley 18876 de 21/12/2011 que comenzó a regir el 1º/01/2012 estableció una forma de cálculo más larga para adecuar el valor real introduciendo un nuevo factor que fija el Poder Ejecutivo y es el IMIPVIR ( Índice Medio de Incrementos de los Precios de Venta de los Inmuebles Rurales),este factor lo fija el Poder Ejecutivo en forma trimestral. Vamos a ver la fórmula de cálculo que surge de la ley y veremos como cambio el ficto en inmuebles rurales y que el resultado concluye en un valor casi el doble que el que existía del 15% del precio o valor real.

Según esta ley (hoy la encontramos en el art 29 parte final del T7TO) comparamos el precio de hoy con el valor real vigente y tomamos el mayor. A ese valor lo deflactamos por el IMPIVIR (índice para corregir el valor monetario por el paso del tiempo) dividiéndolo por ese índice vigente a la fecha del contrato y eso nos da el VALOR EN PLAZA AL 1/07/2007. Al valor en plaza le aplicamos el 15% y nos surge la RENTA AL 15%, este valor lo guardamos para sumar al final.

Luego para hallar el valor en plaza reajustado multiplico el valor en plaza al 1º/07/2007 por la UI del último día del mes anterior al otorgamiento de hoy y lo divido por la UI al 1º de julio de 2007 que es un valor constante: 1,6867 y nos da el VALOR EN PLAZA REAJUSTADO.

El próximo paso es restarle al Precio o valor real de hoy el valor en plaza reajustado y nos da la RESTA POR DIFERENCIA.

El último paso es sumar la RENTA AL 15% +RENTA POR DIFERENCIA y ese valor es el ficto de inmuebles rurales, luego como siempre al monto imponible debemos aplicar la tasa del 12%.

El artículo establece que el contribuyente podrá **optar** el pago por criterio real o ficto, es un beneficio para los contribuyentes que adquirieron antes de la vigencia de la ley de 1º/07/2007. El escribano debe velar por los intereses económicos de las partes y ver cual es más favorable y NO pagar siempre que pueda por el ficto por ser más fácil.

**Enajenaciones a plazo.** Veamos una situación muy particular, como son las enajenaciones a plazos. Estamos hablando de actos gravados por Impuesto a las Trasmisiones Patrimoniales sobre bienes inmuebles, en los que los Escribanos son agentes de retención. Base de cálculo: criterio real y criterio ficto.

El artículo 31 del Título 7 del Texto Ordenado, establece una situación especial para las enajenaciones a plazos. ¿Qué dispone este artículo? Que el promitente vendedor tiene la opción de que el profesional interviniente retenga la totalidad de la renta al momento de la celebración de la promesa, o que una vez determinada ésta, siempre hay que determinarla, prorratee las cuotas que venzan en el ejercicio en que se realiza la transmisión, es decir, la promesa, es un derecho que le da la ley. Esta es una opción que se le da al promitente vendedor. Además, son dos tipos de actos: promesas de enajenación de acuerdo con la Ley Nº 8.733, o compraventa con saldo de precio con garantía hipotecaria sobre el mismo inmueble. ¿Cuáles son los requisitos para estos dos tipos de actos? Que el plazo sea mayor a un año; pueden ser doce meses y un día. Que quede claro que si el plazo no es mayor al año, este artículo no se puede aplicar. No importa el número de cuotas; lo único que dispone el artículo es que el plazo tiene que ser mayor al año y solamente puede aplicarse a estos dos tipos de negocios: enajenaciones reguladas por la Ley Nº 8.733 o compraventas con garantía hipotecaria sobre el propio inmueble.

Esta disposición se reitera en el decreto reglamentario con la misma redacción.

La resolución 662 nral 27 ,dispone que en las compraventas en cumplimiento de promesas, en los casos en que se haya optado por prorratear la renta de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 27 del Decreto 148/007, el profesional interviniente no otorgará la compraventa definitiva hasta tanto el vendedor no acredite haber abonado el impuesto correspondiente a la totalidad de la operación por lo cual en la práctica deberemos poner en la promesa alguna cláusula que una el pago de las cuotas a la presentación del pago del impuesto para no tener problemas al querer escriturar la promesa.

Supongamos que se hizo una promesa en cien cuotas pagaderas en un plazo de tres años. El vendedor hizo la opción de prorrateo y el Escribano retuvo el impuesto de las rentas correspondientes a las cuotas que vencían al 31 de diciembre. Quedaron setenta y cinco cuotas a pagar. Al otorgar la compraventa, el Escribano va a tener que controlar que el vendedor haya pagado el impuesto correspondiente al incremento patrimonial por las setenta y cinco cuotas.

Vamos a ver el monto imponible de otros actos gravados por Impuesto a las Trasmisiones Patrimoniales en los que los Escribanos son agentes de percepción: las cesiones de derechos hereditarios y las cesiones de derechos posesorios.

**Cesión de derechos hereditarios y cesión de derechos posesorios.-** Estos actos gravados por Impuesto a las Trasmisiones Patrimoniales, no pueden ser incluidos en el artículo 29 del Título 7 del Texto Ordenado 2023. Entonces, hay que remitirse a otro artículo, que es el 32, que refiere a otras trasmisiones patrimoniales. En ese caso, el único criterio que establece el Legislador como renta computable –y el decreto reglamentario lo reafirma- es una base ficta. La renta computable siempre va a ser el **20% del PRECIO de la cesión**. Esto se aplica, reitero, para la cesión de derechos hereditarios y la cesión de derechos posesorios. En este caso el Impuesto a las Trasmisiones Patrimoniales no interesa para nada; no puedo restarlo, el Esc. Solari opina que se debería descontar para evitar pagar impuesto sobre impuesto pero la interpretación de la DGI es que cuando la ley dice “excluido el ITP” es que no se puede descontar en estos hechos generadores. Si hoy el precio es de $100.000, la renta computable es de $ 20.000.

Si es una donación derechos posesorios o de derechos hereditarios será el 20% de la estimación de las partes.

Vamos al último acto gravado por el Impuesto a las Trasmisiones Patrimoniales: **Prescripción adquisitiva de bienes inmuebles**. La renta computable es el valor real del bien adquirido. Esto está establecido en la resolución 662, nral 24 ya que en la ley no estaba contemplado, aunque es ilegal que una base de cálculo sea establecida por una resolución, La configuración del hecho generador es a la fecha de ejecutoriada la sentencia declarativa. Es decir, la renta computable es **TODO EL VALOR REAL**  del bien adquirido porque se considera que todo el inmueble adjudicado es una renta.

Al otro día que la sentencia de prescripción adquisitiva queda ejecutoriada el beneficiario de la sentencia va a tener que pagar, en un plazo de quince días, el 4% del valor real actualizado por el Impuesto a las Trasmisiones Patrimoniales y el 12% del valor real catastral por IRPF. Cuando aconsejamos tramitar la prescripción debemos advertir los tributos que la gravan hoy en día en un plazo corto para el pago para que no existan sorpresas.

En **otras trasmisiones patrimoniales, en actos en los cuales los Escribanos no son agentes de** **retención**, pero en los intervienen asesorando, ya sea porque su cliente venda, porque el vendedor los requiera o porque tienen la obligación-deber de informar, vamos a hacer la misma diferenciación: a título oneroso o donaciones de bienes o derechos.

En otras trasmisiones patrimoniales, a título oneroso, la renta computable resultará de aplicar el 20% al precio de la enajenación, según el art 32 T7 con la única excepción de los automotores con título inscripto.

En estos casos es infinita la gama de negocios jurídicos. Todo se encuentra gravado, desde la venta de un lingote de oro, hasta la de acciones nominativas, de una camioneta, de una moto, de un piano, de una computadora, de derechos. Como Escribanos, hay negocios en que actuamos preceptivamente, y no están gravados por Impuesto a las Trasmisiones Patrimoniales, como por ejemplo, la cesión de derechos de mejor postor en un remate, la cesión de gananciales, la cesión de derechos de la Ley Nº 14.804, la cesión de cuotas de una sociedad de responsabilidad limitada, la cesión de derechos de uso o de utilización de un garaje.

Supongamos que A resulta mejor postor en un remate por $ 5.000.000 y cede el boleto de derechos de mejor postor en remate por S7.000.000. La renta computable es 1400.000 y el 12% de $ 1.400.000 es 168.000. Ese es el monto del impuesto que tiene que pagar el sujeto pasivo contribuyente; los Escribanos no son agentes de retención en estos casos. El que tiene que pagar es el vendedor, el promitente vendedor o el cedente. ¿En que momento debe realizar el pago? Recuerdan que vimos que la atribución temporal de la renta, por el artículo 28, del Título 7 del Texto Ordenado 2023, es al momento en que opera la transmisión, y de acuerdo con lo que establece el numeral 29 de la Resolución 662/007, los anticipos a cuenta del impuesto se determinarán aplicando el 12% a la renta computable. El anticipo que es en definitiva el impuesto-, se pagará al mes siguiente a la trasmisión, según un calendario que fija la Dirección General Impositiva.

En la **enajenación de vehículos automotores,** el escribano no es agente depercepción como dijimos y tenemos que distinguir aquellos cuya adquisición está inscrita o tiene factura de los que no la tienen. Según establece el art 29 del Dec 148/07 en el caso de los vehículos automotores cuya adquisición está inscrita –no solamente puede ser un contrato, sino que también puede ser un oficio porque, como saben, en los remates de bienes muebles hay muchos Juzgados que remiten el oficio para su inscripción, inclusive en el caso de automotores- en el Registro correspondiente, o tenga la factura correspondiente del importador o concesionario se le puede aplicar el art 29 T7 del criterio real por lo cual al precio de hoy le restamos el costo histórico ajustado fiscalmente.

En el caso de automotores el criterio ficto es el 20% .

La posibilidad de aplicar a los automotores el criterio real se estableció en el decreto porque las enajenaciones de autos generalmente no dan renta sino pérdida patrimonial y aplicando el criterio ficto siempre da impuesto a pagar por lo cual si se dan las condiciones antes establecidas (inscripción previa o factura) hallamos el criterio real o el ficto del 20%.

En el caso de automotores el criterio ficto para comparar se puede aplicar siempre sin importar la fecha del título antecedente.

El art 29 también se puede aplicar como establece el art 29 del Decreto 148/07 a las cesiones de cuotas sociales de SRL adquiridas previamente e inscriptas en el Registro dentro de los 30 días de realizadas.

Todo lo que se expuso sobre IRPF, se aplica al IRNR.

**Tasas.- ART 37 T7 TO.** Para Incrementos Patrimoniales la tasa es única y del **12%**; Se determina la retención aplicando la alícuota del 12% a la renta computable determinada de acuerdo con los artículos 29 y 32 del Título 7 del Texto Ordenado 2023 y res 662.

**Rentas no gravadas.-Art 28, Dec. 148.**  Tenemos las derivadas de enajenaciones originadas en promesas inscriptas antes del 1° de julio de 2007, y las derivadas de enajenaciones originadas en promesas o cesiones de promesas respecto a las que ya se hubiera determinado la renta gravada de acuerdo con lo dispuesto en el precitado artículo 20. Se aplica igual criterio que para el Impuesto a las Trasmisiones Patrimoniales, con la diferencia de que mientras para uno la fecha es 31 de marzo de 1990, para el otro es 1° de julio de 2007 y que el art 7 T 19 dice que son exoneraciones y este articulo 28 dice “no gravadas”, nosotros vamos a poner una constancia notarial que diga eso a pesar de que doctrinariamente son exoneraciones ya que nace el hecho generador. Este artículo se refiere a que hoy otorgue una compraventa en cumplimiento de promesa o cesión: si tengo una promesa inscripta con anterioridad al 1° de julio de 2007, y si se otorga la compraventa hoy, no va a estar gravada. Si la promesa o cesión es posterior al 1° de julio de 2007 y hoy otorgo la compraventa, esa promesa o cesión ya generó renta en ese momento y hoy la compraventa no está gravada dice la ley.

**Exoneraciones.** El **Artículo 38 del Título 7** del Texto Ordenado regula las exoneraciones referidas a rentas por incrementos patrimoniales en el IRPF. En el artículo 19 del Título 8 están las exoneraciones del IRNR.

En los mencionados artículos hay exoneraciones relativas a rentas por rendimientos de capital y a rentas por incrementos patrimoniales.

Nos referiremos a las exoneraciones más frecuentes en el ejercicio profesional y las que tienen que ver con nuestro tema son los literales F), I), L) y O)

**Lit F**) Donaciones efectuadas a organismo públicos, el artículo dice que también están exoneradas las recibidas pero como sabemos estas nunca están gravadas.

En el **Artículo 38**, **literal I)** exonera los incrementos patrimoniales derivados de trasmisiones patrimoniales en que el monto de la transmisión individual es inferior a 30.000 Unidades Indexadas, y cuando el monto de la suma de las operaciones anuales sea inferior a las 90.000 Unidades Indexadas. Si no hay precio, se tomará el valor en plaza para determinar dicha comparación. De acuerdo a lo establecido en el nral 29 Bis de la Res 662 el escribano no debe efectuar la percepción. Si es un acto del art 29 T7 primero compara el precio con el valor real, y si esa comparación me da inferior a 30.000 debo ver si se dan los requisitos de este literal.

Se deben dar estos dos requisitos, que el monto de la operación no exceda las 30.000 Unidades Indexadas y que el importe total de las referidas rentas acumulado a la fecha no supere las 90.000 Unidades Indexadas. A tales efectos, los profesionales actuantes deberán dejar constancia en el instrumento de que el contribuyente declara encontrarse hasta ese momento en las condiciones previstas en el literal I) del artículo 34 del Decreto Nº 148 de 26 de abril de 2007, con idéntica redacción que el texto legal.

O sea, que cuando proceda esta exoneración, el profesional debe dejar constancia, mediante una declaración que efectúa el contribuyente de que se encuentra comprendido en esta situación. Pero, ¿qué puede suceder? Una persona A vende un inmueble en Artigas por el equivalente a 25.000 UI. Obviamente, al Escribano de Artigas le va a declarar –es la primera venta que realiza en el ejercicio- que se encuentra comprendido en la exoneración prevista en este artículo. Luego va a Durazno y vende otro inmueble por 15.000 UI. Esta operación individualmente también está exonerada, porque es por un monto inferior a 30.000 Unidades Indexadas, y además todavía no ha superado el monto de 90.000 UI. Más adelante realiza otra operación por 25.000 UI y vuelve a declarar que está comprendido, lo que es así porque todavía no ha superado el monto total de 90.000 UI. Sin embargo, al efectuar una cuarta venta por 25.000 UI, aunque ella no supera el límite de 30.000 UI, no puede declarar al Escribano que le corresponde la exoneración, porque ya ha superado el límite de 90.000 UI en el ejercicio y debe pagar por este acto y por todos los anteriores en la declaración jurada sin multas ni recargos. Claro que es responsabilidad del contribuyente, porque el Escribano no puede saber y va a estar a lo que él declare.

Cuando el monto de la operación es inferior a 30.000 UI, tengo que tomar la cotización de la UI del último día del mes y no la del día en que se celebra la operación. Esto está establecido en la Resolución 662/007 Numeral 6, la cual dice que para la conversión se utilizará la cotización de la Unidad Indexada vigente al último día del mes anterior al de la operación correspondiente.

Vayamos a la otra exoneración, sobre la que quiero hacer hincapié. Se trata de la exoneración de la vivienda permanente y está prevista en el artículo 38**, literal L) del Título 7** del Texto Ordenado 2023. Se refiere a enajenaciones, promesas de enajenaciones y cesiones de promesas de inmuebles. Aparentemente, es taxativa la enumeración de negocios a celebrar. Además, establece cuatro condiciones que deben darse todas juntas, la primera y la cuarta son objetivas, como es que el monto de la operación sea inferior o igual a 1.200.000 Unidades Indexadas,. Es decir que si el bien se vende en U$S 100.000, por ejemplo, no procede la exoneración, así hayan intervenido dos, tres, cinco o más personas. Las restantes tres condiciones tienen aplicación individual.

Estas otras condiciones son: que al menos el 50% del producido se destine a la adquisición de una nueva vivienda permanente, (ej: si es un bien del padre y un hijo, el precio son $60.000, le corresponde a cada uno 30.000 , el padre tiene que destinar más de 15.000)que entre las dos operaciones no medie un lapso superior a doce meses y que el valor de la nueva vivienda sea inferior a 1:800.000 Unidades Indexadas.

Tanto el artículo 38 del Título 7 del Texto Ordenado 2023, como la norma del decreto reglamentario –que transcribe textualmente el artículo de la ley-, prevén que los mecanismos de retención se aplicarán cuando proceda esta exoneración. ¿Qué significa esto? Que si procede esta exoneración, **el Escribano igual tiene efectuar la percepción**. Luego, el mismo artículo expresa que con posterioridad, el contribuyente podrá solicitar un crédito por el impuesto abonado en exceso a través del formulario 5700 y luego de estudiado se le devuelve en efectivo. Es decir que el mecanismo de percepción procede y después el vendedor, la persona física, cuando se produzca la configuración anual del hecho generador, que es al 31 de diciembre, se presentará a solicitar el crédito con el resguardo que el Escribano le emitió respecto a la retención realizada, y la correspondiente declaración jurada, que deberá efectuar en cumplimiento de normas formales. Si no es contribuyente pide el crédito y le dan un certificado que podrá ser endosable pero todavía no está estructurado. Recordamos que esta exoneración no rige para IRNR porque no tienen vivienda permanente.

En el IRPF en general –y no solamente en lo relativo a rentas por incrementos patrimoniales-, cuando las personas físicas son sujetos de retención del impuesto, se ven liberados de presentar la declaración jurada anual. Por ejemplo, A, persona física, percibe alquileres por Contaduría; retiene la Contaduría. Si percibe alquileres por ANDA, retiene ANDA. Vende un inmueble retiene el Escribano. Remata un bien mueble en remate público; retiene el rematador. Esa persona no está obligada a hacer la declaración jurada; está liberada. La norma libera a aquellas personas que son objeto de retención. Si no es objeto de retención –porque, por ejemplo, vende un auto y resulta renta gravada-, es sujeto pasivo contribuyente de IRPF y, por lo tanto, tiene que presentar declaración jurada.

El único caso en que no van a percibir es cuando la venta es menor a 30.000 Unidades Indexadas o si, restando el precio de costo al precio de venta-, se determina que no hay renta. Esos son los únicos dos casos en que el Escribano no percibe.

En el ejemplo que recién vimos, lo que hace el Escribano es determinar la renta, retener y comunicar a su cliente que puede obtener la exoneración. Pero, repito, ya le percibió.

Otra declaración que tiene que hacer el contribuyente es que se encuentra en las condiciones previstas por la norma legal. Cuando la persona vende, debería manifestar que se trata de vivienda permanente y que el monto de la operación es inferior a 1:200.000 Unidades Indexadas. Después, cuando compre, el Escribano comprobará si se dan las restantes condiciones previstas en el artículo.

**Lit O**) Incrementos patrimoniales derivados de las trasmisiones patrimoniales de bienes inmuebles originadas en expropiaciones-.

**PLAZO.-** Decreto 148 art. 41, Res 662 nral 10. Cuando hay sujetos pasivos agentes de percepción: las percepciones son en el mismo momento del pago del ITP, el nral 10 inc. 2 dice que el plazo es el mismo que para ITP es decir 15 días a contar del siguiente al otorgamiento .Rige la multa del 100% para los agentes de percepción.

Cuando son los sujetos pasivos contribuyentes. Res 662 nral 29, no hay agentes de percepción ( EJ: auto, cesión de cuota SRL, cesión de derecho de mejor postor, venta de un barco, etc), lo debe pagar el contribuyente al mes siguiente que se produce el acto gravado según el cuadro de vencimiento que establece la DGI, sino lo hace rige la mora del art. 94 y demás infracciones. Es bueno dejar constancia que asesoramos al contribuyente sobre el impuesto para cubrir nuestra responsabilidad con él.

En el caso de promesa a plazos el escribano retiene las cuotas de 1 año y el resto la paga el promitente vendedor mes a mes según el cuadro de vencimiento y debe luego presentarlas al Escribano para otorgar la compraventa definitiva.

**Liquidación.-** Se liquida en el formulario 1700, el Impuesto a las Trasmisiones Patrimoniales, el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto a las Rentas de No Residentes. El código del impuesto es: para IRPF, 147; y para no residentes, 247. En el formulario 1700 tienen un cuadro en que se determina la renta gravada, y en el cuadro siguiente se liquida el impuesto. Lo que van a tener que incluir en forma manual es si el vendedor es persona física residente o persona física no residente..

Por su parte, en la prescripción, cuando es el contribuyente el que declara en el formulario 1700, el código es el 113 si es persona física residente, y 213 si es no residente. En las prescripciones el plazo es de quince días a partir del siguiente a la configuración del hecho generador, igual que para el Impuesto a las Trasmisiones Patrimoniales.

Este es un impuesto que tiene un simulador solo para los actos del art 29 en la página de la DGI que es a los fines de ayudar en los cálculos matemáticos pero para que sea útil debe ser alimentado correctamente y eso supone el conocimiento teórico del tributo. En el simulador vamos a encontrar: TIPO DE ACTO GRAVADO :Linea 1: Precio de hoy en moneda nacional; Linea 2: Fecha adquisición, la del último título antecedente; CRITERIO REAL: Linea 3: Unidad Indexada: la del último día del mes anterior al otorgamiento de hoy; Linea 4: V.Real vigente ,el de arriba de la Cédula Catastral de hoy; Linea 5: ITP del enajenante de hoy; los ítems 6,7 y 8 los llena el programa luego de determinar el COSTO ACTUALIZADO: Linea 9 : fecha de adquisición, la misma de la línea 2 , Linea 10:. costo valor histórico que surge del título antecedente en moneda nacional y si pasó por algún cambio monetario sin los ceros correspondientes, las columnas 11 y 12 la llena el programa y realiza el cálculo numérico del criterio real y si en la línea 2 pusieron un fecha anterior al 1º/07/07 calcula el criterio ficto.

Es importante volver a destacar que cada línea debe llevar los valores correctos porque si llenamos mal cualquiera de ellos nos va a dar mal el monto a pagar.

Después tenemos la liquidación del contribuyente. La declaración es anual por parte del contribuyente; los pagos los va a realizar en forma de anticipos, al mes siguiente en el cual se atribuye temporalmente la renta., formulario de pago va tener que determinar si es con RUC o con cédula. Digitan el número identificatorio que corresponda y emiten el boleto. Pueden ir a la Oficina a buscar el boleto de pago.

**Pérdidas patrimoniales**. **Art 34 T7 TO, Art 30 Decreto 148/07.** Las pérdidas patrimoniales sólo pueden deducirse de los incrementos patrimoniales que puedan ser probados fehacientemente,. Por su parte, el decreto reglamentario dispuso que las únicas pérdidas patrimoniales sean las referidas a bienes inmuebles y a vehículos automotores, estableciendo como condición necesaria la inscripción en el Registro respectivo. El plazo para deducir esas pérdidas tendrá un máximo de dos años a partir de su generación, siempre después de la entrada en vigencia de la ley.

**Resguardos.-** Como obligación los responsables, tienen la emisión de resguardos. En el IRNR el decreto 149/007 en el artículo 42, establece la obligación de emitir resguardo a los contribuyentes de lo que se hubiera retenido o percibido en cada ocasión. En el IRPF no hay norma expresa, se aplica la Resolución 135/003, que establece la obligación de emitir resguardo y determina su formato. Se debe pedir la constancia de impresión en la DGI igual que para las boletas de IVA y debemos tener cuidado de poner si es por IRPF o IRNR, datos del cliente y monto retenido. Recordemos que para ITP no existe norma por lo cual podemos dar un recibo simple pero en materia de Incrementos Patrimoniales debemos tener resguardos impresos y esa fundamental en materia de exoneración de vivienda permanente para que el contribuyente reciba la devolución del impuesto percibido.

**Contralores.-** Desde ya adelanto que en el formulario 1700 la Oficina no va a verificar la exactitud, porque no hay norma expresa, como sí la hay para el Impuesto a las Trasmisiones Patrimoniales. En cuanto a su control, este impuesto se rige por la normativa general de todos los tributos, al igual que el Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto al Patrimonio o el Impuesto a las Rentas de Actividades Económicas. Es decir que la Oficina recepciona la declaración jurada una vez que el tributo es determinado por el contribuyente, pero no existe una norma que establezca que la Oficina recaudadora verifique la exactitud de la declaración, como sí la hay para el Impuesto a las Trasmisiones Patrimoniales.

¿Qué controla, entonces, la Oficina cuando presentan la declaración? Que se trate de un negocio que no corresponda liquidar IRPF, porque el vendedor es una sociedad anónima; que el acto se encuentre exonerado, a título de ejemplo. Veremos que en la exoneración de vivienda permanente igual hay que liquidar y retener. En formulario 1700 siempre tiene que completarse el Rubro 4.1 ya sea renta liquidada de acuerdo al criterio real o al criterio ficto. Si el vendedor es una persona física residente, una persona física no residente, una entidad que atribuye rentas o una entidad extranjera que no actúe mediante establecimiento permanente, siempre tienen que completar en el Cuadro 2- Detalle de Contribuyentes el cuadro referente a Incrementos Patrimoniales.

Lo que la Oficina va a tomar en cuenta en los contralores a efectuar es que en los rubros 4.1 y 4.3 del formulario 1700, que son los referidos a rentas por incrementos patrimoniales, aparezcan todos aquellos vendedores que enumeramos y de los cuales los Escribanos son agentes de retención. ¿Cuándo no se llenan esos rubros? Cuando, por ejemplo, vende una sociedad anónima. En ese caso despliegan ese cuadro y, en la línea 51 tienen que poner “no corresponde”. ¿Por qué? Porque el contribuyente no es sujeto pasivo del IRPF, sino de IRAE. Esto sucede cuando el sujeto pasivo es una sociedad anónima o alguno de los sujetos previstos en el Literal A del artículo 12 del Título 4 de IRAE, o sea, las sociedades comerciales, los fideicomisos excepto los de garantía, etcétera. Repito que si cualquiera de esos sujetos es el vendedor, tienen que aclarar “no corresponde”. De lo contrario, siempre tiene que completarse el criterio real, con renta a pagar, o negativa, el criterio ficto, con renta a pagar. Pero si tienen renta cero, igualmente ese cuadro tiene que estar completo. De allí la importancia de que manejen el simulador, que es nada más que una herramienta.

Si se liquida por el criterio ficto, lo que va a controlar la Oficina es que la adquisición sea anterior al 1° de julio de 2007.

En todos los casos, si corresponde renta a pagar verifica que los importes hayan sido abonados.

*Este material está basado en una conferencia para escribanos dictada por la Esc Elba Cedrés.*

*El contenido se encuentra modificado por la Esc Amelia Minacapilli a los efectos de clarificar conceptos con fines didácticos y actualizarlo con modificaciones legislativas posteriores.*

*Agradecemos a la Esc Cedrés la autorización para su utilización y modificación como un aporte desinteresado para los estudiantes y para esta docente.*