

RETENCIÓN DE IMPUESTOS A LAS GANANCIAS ANTE LA VENTA DE INMUEBLES

CARLOS MARÍA MORELLO

PONENCIA

- a) Es necesaria la creación de normas que tornen de manera eficaz las sanciones por la utilización de sociedades con domicilio en el extranjero cuando realizan actos aislados.
- b) Imponer medidas que desaliente el uso de este tipo de sociedades.
- c) El Estado debe velar por el normal desarrollo de la actividad comercial, tomando un rol activo, nutriéndose de todas aquellas profesiones que pueden colaborar en el control de dichas prácticas.

INTRODUCCIÓN

Los abruptos cambios en la situación política, económica y so-

cial sucedidos en esta última década han sido motivadores de transformaciones y mutaciones que abarcan el campo del derecho.

Si se analiza el funcionamiento de entes societarios observamos, curiosamente, la actuación de sociedades extranjeras, y especialmente las sociedades off-shore, que se proponen como objetivo el de adquirir derechos creditorios o reales. Aplicando un poco de espíritu crítico, resulta a veces incomprensible y sin argumentos lógicos, que dicha sociedad tenga como objetivo el de realizar una inversión dispuesta a asumir sus riesgos propios. Pues entonces debemos desenrañar los verdaderos intereses que motivan dicho accionar.

La Ley de Sociedades admite la extraterritorialidad parcial, principio que respeta la libertad de comercio y contratación.

Dichas prácticas tienen como fin el de evadir y eludir la presión impositiva e impedir el cumplimiento de obligaciones desnaturalizando el principio de que el patrimonio es la prenda común de los acreedores.

El Estado debe lograr que mermen estas conductas que obstaculizan el normal desarrollo del comercio, mediante la sanción de normas que sean eficaces y que tengan como objetivo, por lo menos, el de disminuir su utilización.

LA SOCIEDAD CON DOMICILIO EN EL EXTRANJERO Y LA COMPRA DE INMUEBLES

Conforme el artículo 118 toda sociedad extranjera está facultada para realizar actos aislados, y la compra de un inmueble así lo es. Dicho acto a pesar de ser permanente en el tiempo, implica en su constitución un acto que concluye con la constitución del derecho real de dominio a través de su título suficiente y modo suficiente, más su inscripción en el Registro respectivo para darle eficacia a terceros.

Por lo tanto dicha actuación debe ser respetada por el ordenamiento legal., pero no obsta, a que el Estado pueda regular la ecuación económica-impositiva de dicha transacción.

Jurisprudencialmente se conoce un fallo de Cámara en el cual se da la razón al Registro de la Propiedad de la Capital Federal al denegar la inscripción de dominio a una sociedad extranjera como acto

aislado, pero en realidad no era el carácter de sujeto del exterior sino que el meollo de la cuestión era que faltaba citar documentación habilitante para dicho acto.

Es necesario recalcar que la manifestación que se exige en toda escritura con referencia al hecho de ser un acto aislado no es de vocación registral y dicha rogación carece de efectos legales, por lo que, en mi opinión, no considero indispensable dicha afirmación, a pesar de las disposiciones técnico registrales que así lo solicitan, pues no deja de ser una declaración de parte que nada le agrega al acto.

LA SOCIEDAD CONSTITUIDA EN EL EXTRANJERO Y LA VENTA DEL INMUEBLE

Una vez inscripto el dominio a nombre de una sociedad extranjera como acto aislado, tal como puede o no surgir de su título de propiedad, dicho derecho real subsistirá hasta que dicho ente asuma el acto volitivo de la venta de dicho inmueble.

Es en este estado es donde la intervención notarial toma relevancia, debido a que el escribano deberá recurrir a varias resoluciones impositivas que tienen injerencia en esta materia.

Ab- Inicio requiere de la Resolución General nº3026 del 6/7/89 donde se le establece el carácter de agente de retención del impuesto a las ganancias. debido a que estas están sujetas a dicho impuesto . Así en su título X artículo 21 se refiere a los beneficiarios del exterior "Cuando los beneficios de las operaciones mencionadas en el artículo 1º (transmisión a título oneroso- venta, cambio, permuta, dación en pago, aportes sociales y cualquier otro acto que cumpla la misma finalidad), correspondan a *residentes en el exterior*, los agentes de retención no aplicarán el procedimiento establecido por el artículo 6ª (retención) debiendo retener, de resultar procedente, el importe del gravamen que se indique en el certificado que extenderá este organismo a solicitud de dicho beneficiarios... Por lo expuesto resulta que al realizar una venta un beneficiario del exterior es necesario efectuar la consulta ante la AFIP a los fines de obtener un certificado que indique al agente de retención el proceder a seguir.

Así será que el organismo deberá recurrir a la ley de impuesto a

las ganancias donde verificará en su título V artículo 91 TO 1998 párrafo cuarto donde “se considerará beneficiario del exterior aquel que perciba sus ganancias en el extranjero, directamente o a través de apoderados, agentes, representantes o cualquier otro mandatario en el país, percibiéndolos en el país, no acreditara residencia estable en el mismo”.

Pero al residente en el extranjero según el artículo 92 de dicho cuerpo legal se le considera ganancia neta presunta a la tasa del 35% según las presunciones del artículo 93. Dicho artículo en su inciso g) establece como ganancia neta presunta sin admitirse prueba en contrario el 50% de las sumas pagada por la transferencia a título oneroso de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el país, pertenecientes a empresas o sociedades constituidas radicada en el exterior.

Hasta aquí podríamos decir que el escribano deberá solicitar de la sociedad extranjera vendedora el certificado de retención expedido por la AFIP donde se determine el monto y que dicho monto resultará de la presunción establecida por la ley en su tasa del 35%.

Lamentablemente y a los fines de una futura modificación de la Ley de Ganancias sería prudente su derogación, en el párrafo siguientes se establece que sin perjuicio de los incisos f) y g) los beneficiarios de dichos conceptos podrán optar, para la determinación de la ganancia neta sujeta a retención, entre la presunción dispuesta en dicho incisos o la suma que resulte de deducir del beneficio bruto pagado o acreditado, los gastos realizados en el país necesario para su obtención, mantenimiento y conservación, como así también las deducciones que esta ley admite, según el tipo de ganancias de que se trate y que hayan sido reconocidas expresamente por la Dirección General Impositiva.

Dicha opción da la posibilidad de acogerse al artículo 59 de dicha Ley por la que la ganancia bruta se determinará deduciendo del precio de venta el costo computable que resulte: a) inmuebles adquiridos: El Costo de adquisición -incluidos los gastos necesarios para efectuar la operación- actualizado desde la fecha de Compra hasta la fecha de enajenación; b) inmuebles construidos: El Costo de construcción se establecerá actualizando cada una de las inversiones, desde la

fecha en que se realizó la inversión hasta la fecha de finalización de la construcción. Al valor del terreno determinado de acuerdo al inciso a), se le adicionará el Costo de construcción actualizado desde la fecha de finalización de la Construcción hasta la fecha de enajenación; c) obras en construcción: El valor del terreno determinado conforme al inciso a), más el importe que resulte de actualizar cada una de las inversiones desde la fecha en que se realizaron hasta la fecha de enajenación. Si se hubieran efectuado mejoras sobre los bienes enajenados, el valor de las mismas se establecerá actualizando las sumas invertidas desde la fecha de inversión hasta la fecha de finalización de las mejoras, computándose como Costo dicho valor, actualizado desde la fecha de finalización hasta la fecha de enajenación. Cuando se trate de mejoras en curso, el Costo se establecerá actualizando las inversiones desde la fecha en que se efectuaron hasta la fecha de enajenación del bien. En los casos en que los bienes enajenados hubieran estado afectados a actividades o inversiones que originen resultados alcanzados por el impuesto, a los montos obtenidos de acuerdo a lo establecido en los párrafos anteriores se les restará el importe que resulte de aplicar las amortizaciones a que se refiere el artículo 83, por los períodos en que los bienes hubieran estado afectados a dichas actividades.

En virtud de lo expuesto se observa que la sociedad extranjera a pesar de la presunción establecida por la ley en cuenta a su ganancia neta presunta, la misma admite prueba en contrario pues se puede acoger al artículo 59.

Son vanos aquellos esfuerzos normativos en el cual se imponen obligaciones informativas que no impliquen una erogación económica lo suficientemente severa que pongan en análisis la actuación de ente de dudosa legitimidad. Así se puede poner como ejemplo la Resolución General 1375/02 de la AFIP o la Resolución General 8/03 de la autoridad de contralor nacional, con solo su alcance local, las cuales son solo atisbos o intentos carentes de eficacia.

Auspiciosa es la sanción de la Ley 25795 la cual modifica el Decreto Reglamentario de Impuesto a las Ganancias, que en su agregado al artículo 18 se considera a los ingresos de fondos proveniente de países de baja o nula tributación como incremento patrimonial no justificado para el tomador resultando ganancia neta.

Es recomendable la derogación del anteúltimo párrafo del art.91 y establecer la retención del 35% sobre el 50% del precio de la operación o valuación lo que sea mayor, sin necesidad de realizar consulta previa.

Así también, sería conveniente que el impuesto a los bienes personales, para los casos de sociedades off-shore, sea verificado su pago al momento de otorgar la correspondiente escritura traslativa de dominio de venta.

Por último, creo necesario recordar que existen instrumentos y profesiones que dando y aplicando las herramientas necesarias pueden colaborar con el control de este tipo de actos.

CONCLUSIÓN

Si bien existen normas que tienen en mira este accionar como ser el artículo 124 con respecto al fraude a la ley y el artículo 60 con referencia a la desestimación de la personalidad jurídica, la eventual sanción por infracción al ordenamiento debe ser dictada a través de los órganos jurisdiccionales con las demoras y dilaciones que sufre el sistema judicial

El Estado entonces, debe recurrir a la sanción de normas que transformen en antieconómico la elección de sociedades off-shore como sujetos titulares de derechos reales o crediticios, imponiendo fuertes cargas impositivas, resultando la elección de dicho encuadre legal en una onerosidad que imponga el análisis de su utilización.