

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

IMPUESTO QUE DEBEN TRIBUTAR LAS ESCRITURAS DE DONACIÓN DE LA NUDA PROPIEDAD CON RESERVA DE USUFRUCTO

Consulta del Colegio de Escribanos de Salta

I. EL CASO CONSULTADO

Se consulta el caso muy frecuente de donación (o venta) de la nuda propiedad de un inmueble con reserva del usufructo por el donante.

El asesor letrado del Colegio de Salta, doctor Américo Atilio Cornejo, analiza algunas normas del Código Civil en base a las cuales sostiene que en estos casos se generan dos actos jurídicos separados.

Afirma que al haberse derogado el impuesto a la transmisión gratuita de bienes (contenido en los arts. 142 a 185 del Código Fiscal) y en virtud

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

que el art. 190 de dicho cuerpo legal determina la independencia de los impuestos de la ley de sellos, la donación no está comprendida en el Título Cuarto (Impuesto de Sellos) y es de aplicación el art. 205 que grava sólo el derecho real de usufructo.

El consultante - a posteriori - formula extensas consideraciones sobre el dictamen producido y sostiene que no deben aplicarse los tributos del art. 14, inc. 2º, y 17, inc. 3º, apartado b, de la Ley Impositiva 4290, relativos al impuesto que deben abonar las escrituras de constitución de derechos reales sobre inmuebles y a la inscripción en el Registro de la Propiedad, según surge del aludido dictamen, sino solamente el derecho de inscripción en el Registro citado calculado sobre la valuación fiscal del inmueble.

El Colegio consultado requiere la opinión de este Instituto.

II. PRINCIPIOS GENERALES EN MATERIA DE DERECHO FISCAL

Es necesario distinguir los derechos con que la Ley Impositiva grava los distintos actos que por su sola existencia constatan una operación jurídica.

Esos actos dan lugar a la percepción de los derechos sólo por su naturaleza (actos judiciales, de los notarios, etc.), por voluntad de las partes o en razón del uso que hacen de la autoridad (producción de justicia).

Los derechos de mutación tienen en cuenta el paso de un determinado bien de un patrimonio a otro patrimonio con abstracción del acto jurídico que causa esa mutación.

Existen derechos de mutación que son causa de la transmisión hereditaria y hay actos jurídicos que determinan la devolución de un bien. Los derechos de mutación se aplican tanto a la transmisión de las propiedades a título oneroso (ventas) como a las efectuadas a título gratuito (donaciones y sucesiones).

Esos impuestos indirectos están en vinculación íntima con el capital real que es el objeto de la mutación, como enseña Louis Trotabas (*Manuel de droit public et administratif*, París, 1953, pág. 222, ap. 353).

Nuestros tribunales han establecido que: debe atenderse a la verdadera naturaleza de los hechos imposables con respecto a los actos o situaciones efectivamente realizadas, con prescindencia de las formas o de los contratos del derecho privado en que se realicen (J.A., 1961 - II - 86).

Para determinar esa naturaleza de los hechos imposables debe tenerse en cuenta la realidad sustantiva, no la forma con que ella se revista (J.A., 1962 - V - 181) .

En la interpretación de las leyes impositivas es menester que se tenga en cuenta la índole de las operaciones que dan lugar al hecho imponible, el objeto de la empresa y los usos y costumbres de la vida económica (J.A., t. 3 - 1969, pág. 46).

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

En el ámbito impositivo puede recurrirse a los principios del derecho común para determinar la voluntad del legislador cuando a los fines de una razonable y discreta interpretación no son decisivos los preceptos legales ni los principios propios del régimen tributario (J.A., 1964 - IV - 294).

En caso de duda sobre la aplicabilidad de un impuesto, ella debe resolverse a favor del contribuyente (J.A., 27 - 976; 76 - 615) o a la aplicación del que sea menos gravoso (J.A. 29 - 820).

Es que los tribunales no pueden cerrar los ojos a cualquier elemento de ilustración para interpretar una ley oscura, como sostiene Felipe A. Espil (J.A., 1 - 137).

Si existe alguna duda respecto al significado de la ley, los tribunales no pueden dejar de consultar cualquier fuente de información, incluyendo aquellas que son de una naturaleza cuasi oficial, como han sostenido los tribunales federales americanos (Masle v. Bidwell, 130 Fed. 334; U. States b. Chicago 157 Fed. 616; Municipality of New Orleans v. Morgan - 1 La. Ann - III).

Pues el principio de la aplicación literal de los textos de las leyes impositivas no excluye la interpretación necesaria a fin de alcanzar el sentido exacto de la norma, y ello principalmente a través del objeto que persigue como medio de establecer la voluntad del legislador (J.A., 49 - 227).

Si bien en sus resultados materiales el usufructo y el abandono del uso y goce de un inmueble a título gratuito tienen mucha analogía, se diferencian en que en el primer caso se trata de un derecho real y en el otro no (J.A., 48 - 1003) .

Existe además un principio de carácter primordial que no debe dejarse de lado :Nullum tributum sine lege (J.A., 1964 - IV - 556).

Todo impuesto debe tener una causa jurídica determinante, pues un impuesto sin causa es irregular, y debe devolverse lo que en su virtud se ha pagado (Cód. Civil, arts 782, 792 a 794) porque el legislador no puede establecer impuestos contrarios a la Constitución.

No debe olvidarse que las normas del derecho fiscal no pueden crear para sus propios fines, disposiciones explícita o implícitamente relativas a la naturaleza de los derechos o de los bienes que determinen la capacidad contributiva, a las relaciones del contribuyente con ellos, el carácter y modalidades de su transmisión, etc., inconciliables con los principios del derecho común sobre el particular.

La autonomía del derecho fiscal no es amplia ni absoluta, tiene diques de contención en la Constitución nacional que acuerda supremacía a la legislación de fondo.

La valoración jurídico - fiscal del hecho imponible no puede ser contraria a la valoración jurídico - privada en la materia que es propia de esta última, como ser la naturaleza de los bienes que determinan la capacidad contributiva, la relación del contribuyente con ellos, el carácter y la modalidad de la transmisión, etc., como ha sostenido la Suprema Corte Nacional (J.A., 1950 - III - 584; 1951 - III - 27; 1947 - I - 82; Fallos

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

198, 323).

Lo que es donación, venta o cesión, en derecho civil, tiene que serlo también para el derecho fiscal.

Sostener lo contrario, es convertir en realidad el principio sostenido por Albert Wahl, profesor de la Facultad de Derecho de la Universidad de Lille, (Traité de droit fiscal, t. 1, pág. IX):

"On assimile les organes du fisc a des chasseurs traquant le gibier" (se ha asimilado los órganos del fisco a los cazadores acorralando la presa).

III. NATURALEZA DE LA DONACIÓN CON RESERVA DE USUFRUCTO

Como sostiene el codificador en la nota al art. 3604 Cód. Civil, muchos padres, con el fin de beneficiar a un hijo, fingen contratos onerosos que no son sino donaciones disfrazadas.

La ley debe suponer que esos contratos son simulados y esta presunción es "juris et de jure", contra la cual no se admite prueba.

El criterio del codificador ha sufrido una modificación substancial con la reforma introducida a ese artículo por el decreto - ley 17711, al reemplazar la expresión "aunque" por "cuando".

Desde esa reforma no toda transmisión a título oneroso es atacable sino sólo cuando la entrega de los bienes se hace con reserva de usufructo o con cargo de una renta vitalicia.

La reforma ha recogido las distintas interpretaciones jurisprudenciales (L.L., 34 - 937; J.A., 1956 - II - 371; 1947 - II - 36; 1947 - I - 286; 61 - 555).

La norma no prohíbe las transmisiones de derecho a título oneroso entre el causante y sus hijos legítimos, por lo que el acto no resulta afectado por vicio alguno (J.A., 6 - 318) y el legitimario perjudicado sólo tiene una acción personal contra sus coherederos (J.A., 2 - 228), no hallándose el heredero adquirente obligado a restituir el bien, sino a imputar su valor a la porción disponible del causante (J.A.. 38 - 1170; 1944 - II - 297; 42 - 932; 76 - 684; L.L., 10 - 685).

Lo mismo ocurre en el caso de la donación hecha a un heredero forzoso que concurre a la sucesión del donante, que sólo se reputa un anticipo de herencia (Cód. Civil, art. 3476) estando obligado a reunir a la masa hereditaria los valores recibidos en vida del donante (art. 3477).

Porque, como afirma Vélez en la nota a este último artículo, la donación fue un contrato que transfirió la propiedad de las cosas al donatario, y éste ha podido disponer de ellas como dueño.

A contrario del Código Civil francés, lo que debe colacionarse son los valores y no las cosas mismas, por lo que nuestros tribunales han resuelto que ella (la donación) sólo da lugar a una acción personal y no real (L.L., 12 - 305; J.A., 72 - 408) y los terceros adquirentes del bien donado no pueden ser molestados en su goce (L.L., 77 - 382), y si la porción que corresponde al heredero beneficiario es inferior al valor de los bienes donados, nacerá un crédito a favor de sus coherederos (L.L., 77 - 382).

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

Ahora bien, para que exista donación es menester que se transfiera el dominio, aunque sólo se trate de la nuda propiedad, de modo que la constitución gratuita de un usufructo no configura una donación (J.A., 14 - 1374; 48 - 1003).

Porque como sostiene el codificador en la nota al art. 1791: sea cual fuere el desinterés de una de las partes, sea cual fuere el beneficio de la otra, donde no hay enajenación no hay donación.

En la misma postura se encuentran Savigny (Derecho romano, t. IV, págs. 28/53, párrafos 105/8) y Demolombe (Cours de Code Napoléon, t. 20, Nros. 36 y 82 y siguientes).

El codificador determina en el art. 2807 que el usufructo es el derecho real de usar y gozar de la cosa, cuya propiedad pertenece a otro, con tal que no se altere su sustancia.

Por si ello no fuera suficientemente claro, agrega: "Decimos que es un derecho real, porque el usufructo importa la enajenación de parte de la cosa, pues que es una desmembración de la propiedad; y aunque no sea una parte material del fundo, es sin embargo una porción del dominio, desde que el dominio deja de ser pleno para el propietario, cuando la propiedad está separada del usufructo.

"El dominio del fundo sometido al usufructo, pertenece bajo diversas relaciones, tanto al usufructuario como al propietario.

"El usufructuario nada tiene en la propiedad; y el propietario por su parte nada tiene en el goce actual de ella.

No hay por lo tanto una comunión en lo material de la cosa.

"El usufructo por su naturaleza es una propiedad temporaria, pues si fuera perpetua, el derecho de propiedad no existiría.

"Es una propiedad personal incommunicable, que no se puede ceder e intransmisible por herencia.

"La facultad de usar y gozar de la cosa es esencialmente correlativa a la persona; se acaba con la persona beneficiaria.

"La cesión que se haga sin el consentimiento del propietario no importa sino el ejercicio del derecho y no el derecho mismo inherente a su individualidad.

"El cedente será siempre el usufructuario titular, sometido a las mismas obligaciones que pesaban sobre él, antes de la cesión.

"Es preciso ver dos cosas muy distintas en un fundo gravado con el usufructo: el usufructo que pertenece al usufructuario, el cual para él llena todas las funciones de un inmueble particular, civilmente separado y distinto del fundo, y la nuda propiedad que queda en manos del propietario.

"El usufructuario tiene el uso y goce de la cosa, pero su posesión no participa de los caracteres del animus domini, no es más que un tenedor precario que goza de la cosa por el propietario de ella."

Estas acertadas expresiones del codificador sobre la naturaleza del usufructo sirven a la resolución de un gran número de cuestiones que resuelve en el título "de las donaciones" y son de suma utilidad para caracterizar el caso planteado por el Colegio de Salta.

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

Las causas que generan el usufructo están contempladas en los artículos 2812 y siguientes.

Como sostiene el señor asesor del Colegio, la causal contemplada en el art. 2814 es la que hace a la consulta:

"El usufructo se constituye por contrato gratuito cuando el donante no enajena sino la nuda propiedad de la cosa, reservándose su goce".

Pero la deducción que formula, a nuestro modo de ver, es errónea.

Cuando el titular del dominio sólo transfiere la nuda propiedad del inmueble no se generan dos contratos que pueden instrumentarse o no en un mismo acto.

Hay un solo contrato, que produce la desmembración del dominio: adjudicando al donatario el derecho real de dominio imperfecto y la tradición que se le haga para que nazca su derecho real, según el art. 577, Cód. Civil, tiene las limitaciones impuestas por el título de propiedad, como lo determina el art. 2411 al disponer que:

"La posesión fundada sobre un título, comprende sólo la extensión del título..."

Porque según el art. 2401 no pueden concurrir dos posesiones iguales y de la misma naturaleza sobre la misma cosa.

Criterio aclarado en la nota del codificador, siguiendo la enseñanza de Molitor:

"Una cosa puede ser para muchas personas un objeto de posesión, en el sentido que la una sea corporis y la otra juris.

"El usufructuario no hace sino tener la cosa a nombre del propietario; él no tiene una juris possessio.

"El usufructo es considerado como una parte intelectual, como un elemento separado de la propiedad.

"En este caso, sólo aparentemente la misma cosa se presenta poseída por muchos; por una parte el corpus y por la otra el jus".

Como enseña Troplong (art. 2228 - N° 244): "la regla que dos posesiones se excluyen, no es aplicable sino cuando se trata de posesiones del mismo género, emanadas de causas opuestas, y obrando cada una en un interés separado".

Estas apreciaciones nos permiten afirmar que en el caso consultado, sólo existe un contrato de donación de la nuda propiedad, que es lo que se transmite, desde que el donante se reserva una parte del derecho que ya tenía con anterioridad, cual es el derecho real de usufructo que le permite continuar por el uso y goce del fundo por el plazo que el mismo fije por su exclusiva voluntad, de acuerdo al art. 2818 del Cód. Civil.

Es admisible la generación de dos derechos reales cuando el propietario dona la nuda propiedad a una persona y el usufructo a otra.

En el caso en consulta, repetimos, no ocurre tal cosa, se opera una desmembración del derecho de dominio, al retener el donante el corpus y desprenderse sólo del jus.

IV. LAS DISPOSICIONES DEL CÓDIGO FISCAL DE SALTA

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

Impuesto a la transmisión gratuita de bienes

La provincia de Salta se adhirió a la ley nacional 20046 por su propia ley 4596, que derogó del Código Fiscal el Título Tercero relativo al impuesto a la transmisión gratuita de bienes, que abarca los arts. 142 a 186.

Entre esos artículos, el 144 considera transmisión gratuita de bienes sujeta a este impuesto, todo acto traslativo que implique enriquecimiento, incluyendo en el inc. 2º) los legados y donaciones de bienes inmuebles en cualquier forma que se realizaren y aunque fueren compensatorios, retribuidos o con cargo; y en el 3º) las enajenaciones a título oneroso a favor de descendientes del transmitente o de los cónyuges de aquéllos...

El 145 establece: quedan igualmente sujetos a este impuesto las transmisiones a título gratuito, de:

1º) Derechos reales constituidos sobre bienes situados en la provincia cualquiera fuere el domicilio de las partes, el lugar de celebración del contrato o el de la exigibilidad de la obligación.

Los arts. 158 y 159 fijan los porcentajes para determinar los valores sujetos a impuesto.

Y el 161 determina que: el valor de la nuda propiedad será la diferencia existente entre el valor del bien y el del correspondiente al usufructo.

Por su parte el 162 dice: cuando el transmitente transfiera la nuda propiedad y se reserve para sí el usufructo, se considerará como una transmisión de dominio pleno.

Estando derogadas las disposiciones prealudidas es evidente que el acto en consulta no se encuentra afectado por ellas mientras se mantenga esa situación abrogatoria.

Impuesto de sellos

Dispone el art. 187 que: se encuentran sujetos al mismo los actos, contratos y operaciones comprendidos en este Código y la Ley Impositiva que se realicen en el territorio de la provincia.

El art. 199 grava las transmisiones de dominio sobre inmuebles ubicados en la provincia de Salta, realizadas a título oneroso, tomándose en cuenta el precio o la valuación fiscal según el que sea mayor, salvo los remates judiciales o de instituciones oficiales.

Igual procedimiento se seguirá en la transmisión de la nueva propiedad.

El art. 205 establece: en los contratos de derechos reales de usufructo, uso o habitación, cuyo valor no esté expresamente determinado, el monto se fijará sobre la base del 6% anual de la valuación fiscal, tasación judicial, o estimación jurada de los bienes respectivos.

Por su parte el art. 221 dice: toda inscripción o cancelación que se practique en los registros correspondientes el impuesto se liquidará sobre el monto de la operación.

Como el art. 190 dispone: los gravámenes establecidos en virtud de este título son independientes entre sí y no se grava la donación con reserva

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

de usufructo, sino el usufructo, el señor asesor letrado estima que debe tributarse el 17 por mil que la Ley Impositiva 4290 fija en el art. 14 inc. 2º) para las escrituras públicas por las cuales se constituya o prorrogue cualquier derecho real sobre inmuebles y el 3% en concepto de derechos de inscripción que el art. 17 inc. 2º) ap. b fija para las anotaciones en el Registro de la Propiedad.

La exposición de principios esbozada en cuanto:

a) al derecho fiscal, tanto del punto de vista tributario como civil;

b) a la naturaleza del acto instrumentado, a la luz de las normas instrumentadas por el Codificador, nos permiten aseverar que:

En las escrituras de donación de la nuda propiedad con reserva de usufructo a favor del donante sólo se opera la mutación de un dominio desmembrado, desde que el donante no transmite el uso y goce de la cosa que con anterioridad a la donación ya formaba parte de su patrimonio.

Luego, tales escrituras no generan dos contratos ni dos derechos reales. Sólo se genera la transmisión de un dominio imperfecto en los términos del art. 1507 Cód. Civil.

El beneficiario no grava la propiedad con un derecho real de usufructo (no constituye éste) sino que sólo adquiere el jus a la cosa, reteniendo el donante el corpus para gozarlo por el tiempo que imponga o mientras viva.

Por consiguiente esas escrituras de donación tampoco deben tributar el impuesto de sellos determinado por la Ley Impositiva de Salta, porque la ley no las grava (a las donaciones) y porque tampoco se constituye un usufructo.

Advertimos que la Administración General de Sellos de la Capital Federal aplicaba el impuesto del 4 % determinado por el art. 10 de la ley 11290 - entonces en vigencia - solamente a los casos de venta de la nuda propiedad con reserva de usufructo a favor del mismo vendedor (consulta 2762 de 1940, Roque V. Pandolfo, Impuesto de sellos, 1941, pág. 108) por cuanto las donaciones en tales casos estaban afectadas por la ley 11287 (también en vigor en ese entonces) de impuesto a la transmisión gratuita de bienes.

Por su parte la Corte Suprema de Justicia de la Nación con fecha 5/12/73 ha sentado la siguiente doctrina:

"En la interpretación de las leyes impositivas debe atenderse al fin de las mismas y a su significación económica, a la verdadera naturaleza del hecho imponible y a la situación real de base, con prescindencia de las formas y estructuras elegidas por los contribuyentes, porque de lo que se trata es de la necesaria prevalencia de la razón del derecho sobre el ritualismo jurídico formal, sustitutivo de la sustancia que define a la justicia, aprehendiendo la verdad jurídica objetiva" (Boletín de la D.G.I. N° 242 de febrero de 1974, pág. 294).

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal