

ARBA – Provincia de Buenos Aires
INFORME N° 022 - 11

TEMA:

Ley 14044: Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes.
Renuncia gratuita a un usufructo de acciones.
Valor de los bienes inmuebles.

DIRECTOR EJECUTIVO

Visto las presentes actuaciones iniciadas por una escribana, se informa lo siguiente:

ANTECEDENTES

La requirente debe autorizar una escritura que instrumenta un acto mediante el cual, un usufructuario de acciones de una sociedad comercial con domicilio en Capital Federal, renuncia gratuitamente al derecho real de usufructo.

Teniendo en cuenta la vigencia de la Ley N° 14044 que regula el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes, la notaria solicita saber: 1) si la renuncia a tal derecho está alcanzada por el citado tributo; y, 2) si es obligación del escribano verificar que el domicilio -ya sea de la persona jurídica o física- sea efectivamente el denunciado.

Por último, en otro orden, peticona se le informe cómo debe ser interpretado el artículo 101 inciso 1) de la Ley N° 14044, esto es la manera en que debe establecerse el valor de los bienes inmuebles situados en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires, puntualmente en lo concerniente al límite que se establece para el cálculo de la base imponible (valuación fiscal incrementada en un 30%).

TRATAMIENTO

En primer lugar cabe destacar que la presentante no adjunta el proyecto de acto a escriturar, en cuyo caso podrían evaluarse todos los elementos que conforman la situación planteada. Sin embargo, se procederá a evacuar la consulta en términos genéricos, y de acuerdo a los exiguos datos aportados en el escrito de presentación, en razón de estimarse que se trata, fundamentalmente, de cuestiones de derecho.

A) Renuncia al derecho de usufructo

Adentrándonos al primero de los temas formulados, se impone recordar que el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes fue introducido en la Provincia de Buenos Aires mediante la Ley 13688 la que, en su Título VI, artículo 183 (texto según artículo 90 de la Ley Impositiva N° 14044), dispuso: **"Establecer un impuesto a la transmisión gratuita de bienes cuyo objetivo sea gravar todo aumento de riqueza a título gratuito, incluyendo: Herencias, legados, donaciones, renunciaciones de derechos, enajenaciones directas o por interpósita persona en favor de descendientes del transmitente o de su cónyuge, los aportes o transferencias a sociedades. Una ley especial determinará el tratamiento integral de este gravamen y el porcentaje de su recaudación, no inferior al ochenta por ciento (80%) de la misma, que constituirá fuente de recursos del Fondo Provincial de Educación"**.

Luego, el artículo 92 de la Ley N° 14044, texto según Ley N° 14200 (actual art. 307 del Código Fiscal t.o. por Res. M.E. 39/11), dispuso: **"El impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes alcanza al enriquecimiento que se obtenga en virtud de toda transmisión a título gratuito, incluyendo:**

- a) Las herencias;
- b) Los legados;
- c) Las donaciones;
- d) Los anticipos de herencia;
- e) Cualquier otra transmisión que implique un enriquecimiento patrimonial a título **gratuito**".

Por su parte, el artículo 101 de la citada Ley (actual art. 315 del Código Fiscal t.o. **por Res. M.E. 39/11) se dispone: "El valor de los bienes en jurisdicción de la provincia de Buenos Aires se determinará del siguiente modo:...** 13) Usufructo: Para determinar el valor del usufructo temporario se tomará el veinte por ciento (20%) del valor del bien por cada período de diez (10) años de duración, sin computar las fracciones.

Para determinar el valor del usufructo vitalicio se considerará como parte del valor total del bien de acuerdo a la siguiente escala:

Edad del usufructuario/ Cuota

Hasta 30 años / 90%

Más de 30 años hasta 40 años / 80%

Más de 40 años hasta 50 años / 70%

2 - c10n36a2011

Más de 50 años hasta 60 años / 50%

Más de 60 años hasta 70 años / 40%

Más de 70 años / 20%.

El valor de la nuda propiedad será la diferencia que falte para cubrir el valor total del bien después de deducido el correspondiente usufructo. Cuando se transmita la nuda propiedad con reserva de usufructo, se considerará como la **transmisión de dominio pleno**".

Así entonces, bien vale acentuar que, tanto la constitución del derecho real de usufructo como la transmisión de la nuda propiedad, efectuados de modo gratuito, **representan en el contexto del gravamen que nos ocupa, un "enriquecimiento" obtenido por el beneficiario, como consecuencia de una "transmisión" por parte del sujeto constituyente o enajenante, respectivamente.**

Como consecuencia de dicha apreciación, puede adelantarse opinión en el sentido de que la renuncia al derecho real de usufructo por parte del usufructuario a favor del nudo propietario, se encuentra gravada por el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes.

A fin de brindar sustento a la afirmación precedente, se impone recurrir a lo que las normas de fondo establecen al respecto.

Así, el artículo 2807 del Código Civil, define al usufructo como: "el derecho real de usar y gozar de una cosa, cuya propiedad pertenece a otro, con tal que no se altere su

sustancia”.

Tal derecho, importa que la utilidad, provecho, beneficio, o disfrute de la cosa (que incluyen el ius utendi y el ius fruendi), en el más amplio sentido, resultan de pertenencia exclusiva del usufructuario. Así lo corrobora el artículo 2863 del Código Civil, en cuanto **estipula que: “el usufructuario puede usar, percibir los frutos naturales, industriales o civiles, y gozar de los objetos sobre los que se establece el usufructo, como el propietario mismo”.**

El nudo propietario, al contrario, se suele decir, cuenta con una “propiedad vacía de contenido” (ver nota 4 en “La inconstitucionalidad del usufructo paterno-materno. Una mirada desde el Derecho Humanitario” de Nora Lloveras y Marcelo Salomón. JA 2007-IV-1117).

De las características expuestas se extrae como consecuencia inexorable que, justamente, es el alcance económico implicado en el ejercicio del derecho de usufructo, el que en los supuestos -como en el presente de renuncia-, se traspa a favor del beneficiario (nudo propietario en el particular).

Por lo tanto, dicha circunstancia traduce, a diferencia de cualquier otro supuesto de extinción del derecho real en cuestión (vgr. por muerte del usufructuario, transcurso del **tiempo, etc.**), **una real “transferencia patrimonial” de un sujeto a otro. Y ello es así al punto de que el artículo 2933 del Código Civil otorga a los acreedores del “renunciante” la posibilidad de ejercer la acción revocatoria.**

Es decir, entonces, que si bien todos los supuestos de “consolidación” implican (en un sentido amplio del término) la reunión en una misma persona, de la calidad de nudo propietario y usufructuario, en los casos de renuncia al usufructo a favor del nudo propietario, se verifica una efectiva transmisión del derecho real analizado y, por ende, de un aumento de riqueza o acrecentamiento del patrimonio de dicho sujeto en los términos del inciso e) del artículo 92, de la Ley N° 14044, texto según Ley N° 14200 (actual art. 307 del Código Fiscal t.o. 2011 -Res. M.E. 39/11-).

Definido lo anterior, cabe aquí efectuar ciertas consideraciones -aun cuando no haya sido objeto de interés específico en la consulta-, respecto a la forma en que debe calcularse la base imponible del impuesto tratado, en el caso de renuncia al derecho real de usufructo.

Del inciso 13 del artículo 101 la Ley N° 14044, texto según Ley N° 14200 (actual art. 315 del Código Fiscal t.o. por Res. M.E. 39/11), más arriba transcrito, surge que se ha previsto, para los casos de constitución del citado derecho real, tanto el supuesto de constitución temporaria como vitalicia.

De dichas previsiones se deduce, como principio general, que en lo relativo a la medición de la base de imposición, se ha considerado el valor de la riqueza que, en función del tiempo por el cual se constituye el derecho real de usufructo (temporario o vitalicio), gozará el usufructuario.

Ahora bien, a los fines de cuantificar dicha riqueza, en razón de que la norma **citada estipula calcular la misma en función de un porcentaje sobre el “valor del bien” será** menester, en primer lugar, determinar éste, para lo cual habrá que recurrir a los restantes incisos del mismo artículo (101 de la Ley N° 14044, texto según Ley N° 14200 -actual art. 315 del Código Fiscal t.o. por Res. M.E. 39/11-).

Por lo tanto, en los casos de renuncia -como aquí se trata-, se debe dilucidar la

cuestión en tratamiento (base imponible) con idénticos razonamientos.

En efecto, deberá establecerse el valor de la riqueza que el usufructuario renunciante transmite al nudo propietario. Ello, por tanto en tal supuesto se verifica un acrecentamiento del **patrimonio de este último sujeto, como consecuencia de "percibir" la utilidad económica** correspondiente al bien de que se trate, que le hubiera correspondido al usufructuario en función del tiempo que resta entre el momento de la renuncia hasta el de la extinción del derecho real constituido originariamente a favor de éste.

Así, si la constitución fue temporaria, deberá considerarse el valor de la renta legalmente estipulada como base imponible (20% del valor del bien de que se trate), por todo el período que falte hasta la expiración del tiempo por el cual fue constituido el derecho real de usufructo.

Luego, si fue instituido en forma vitalicia, y en razón de que a los fines de la constitución el inciso 13 del artículo 101 de la Ley N° 14044, texto según Ley N° 14200 (actual art. 315 del Código Fiscal t.o. por Res. M.E. 39/11), considera la edad del usufructuario a los fines de arribar a la base de cálculo del impuesto, se estima que para cumplimentar adecuadamente los lineamientos expuestos en los casos de renuncia, esto es la necesidad de valorar la riqueza que transmite el usufructuario renunciante a favor del nudo propietario, deba considerarse -también- la edad de aquél.

Con la renuncia, en definitiva, se produce la incorporación del goce económico del bien de que se trate, al patrimonio del nudo propietario, antes de la muerte del usufructuario por lo que, mientras mayor sea la edad de éste último, más breve será ese período de anticipación de riqueza en cabeza de aquél.

En esta instancia, y con la finalidad de brindar mayor claridad a todo lo expuesto, se ilustra la cuestión analizada con un ejemplo, para lo cual se tomará el caso concreto aquí tratado, esto es una renuncia al derecho real de usufructo de acciones a favor del nudo propietario.

En primer lugar, debe tenerse presente la previsión del inciso 9 del artículo 101 de la Ley N° 14044, texto según Ley N° 14200 (actual art. 315 del Código Fiscal t.o. por Res. **M.E. 39/11) que establece: "El valor de bienes en jurisdicción** de la Provincia de Buenos Aires se determinará del siguiente modo: ... 9) Acciones y participaciones sociales: al valor patrimonial proporcional que surja del último balance cerrado al 31 de diciembre del año **anterior a producirse el hecho imponible"**.

Por lo tanto:

1) Usufructo temporario:

-Al momento de constitución del usufructo debe: i) tomarse el valor patrimonial que surja del último balance cerrado al **31 de diciembre del año anterior a la constitución;** y, ii) a fin de establecer la base de cálculo, por aplicación del inciso 13 de la norma citada, considerarse el 20% de dicho valor "por cada período de 10 años sin computar las fracciones".

-En ocasión de la renuncia debe: i) tenerse en cuenta el valor patrimonial del balance cerrado al **31 de diciembre del año anterior al de dicha renuncia** y, ii) a fin de establecer la base de cálculo, por aplicación del inciso 13 de la norma citada, el 20% de dicho valor debe considerarse por el período que reste hasta la finalización del plazo por el cual fue constituido el usufructo.

2) Usufructo vitalicio:

- Si al momento de la constitución el usufructuario tenía 30 años: i) tomarse el valor patrimonial que surja del último balance cerrado al **31 de diciembre del año anterior a la constitución;** y, ii) a fin de establecer la base de cálculo, por aplicación del inciso 13 de la norma citada, considerarse el 90% de dicho valor.

- Si en ocasión de la renuncia, el usufructuario tiene entre 40 y 50 años, la base imponible será: el 70% del valor patrimonial de la acción, que surja del balance cerrado al 31 de diciembre de realizada dicha renuncia.

B) Territorialidad del Impuesto

El artículo 91 de la Ley N° 14044, texto según Ley N° 14200 (actual art. 306 del Código Fiscal t.o. **por Res. M.E. 39/11)** establece: **"Todo aumento de riqueza obtenido a título gratuito como consecuencia de una transmisión o acto de esa naturaleza, que comprenda o afecte uno o más bienes situados en la Provincia y/o beneficie a personas físicas o jurídicas con domicilio en la misma, estará alcanzado con el impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes en las condiciones que se determinan en los artículos siguientes.**

Sin perjuicio de lo establecido en el párrafo anterior no estarán alcanzados por el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes, los enriquecimientos patrimoniales a título **gratuito cuyos montos totales no superen la suma que establezca la Ley Impositiva".**

Por su parte, el artículo 95 de la misma ley (actual art. 309 del Código Fiscal t.o. por Res.

M.E. 39/11) prevé respecto de cuándo se consideran situados en la Provincia los distintos tipos de bienes, entre ellos los títulos y las acciones (incisos j, l y m), mereciendo destacarse que se tiene configurada la territorialidad no sólo cuando las sociedades tuvieren domicilio en la Provincia sino también cuando, no configurándose dicha situación -tal como sería el caso presente-, los títulos, acciones y demás valores se encuentren en ella al tiempo de la transmisión.

Luego, en cuanto a los deberes a cumplimentar por los escribanos en oportunidad de autorizar los actos alcanzados por el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes, y de conformidad con lo que establece actualmente la Resolución Normativa N° 91/10 y su modificatoria, los mismos deben exigir del sujeto obligado al pago del tributo, la acreditación del envío de la correspondiente declaración jurada, dejando constancia de dicha circunstancia en la escritura respectiva. Ello, claro está, sin perjuicio de que esta Agencia de Recaudación pueda ejercer sus facultades de control y fiscalización, a efectos de verificar la veracidad de los datos suministrados.

C) Valor de los bienes inmuebles

Con relación a la interpretación que debe dársele al inciso 1 del artículo 101 de la Ley N° 14044, se estima que la consulta ha perdido virtualidad, en tanto la Ley N° 14200 substituyó su texto (actual art. 315 inc. 1 del Código Fiscal t.o. por Res. M.E. 39/11).

En efecto, la redacción vigente dispone: "El valor de los bienes en jurisdicción de la provincia de Buenos Aires se determinará del siguiente modo:

1) Inmuebles: Se considerarán los valores que surjan de la última valuación fiscal vigente a la fecha del hecho imponible ajustada por el coeficiente corrector que fije la Ley Impositiva en el marco del artículo 263 del presente Código Fiscal, o el valor inmobiliario de referencia previsto en el Capítulo IV bis, del Título II de la Ley N° 10.707 y modificatorias o

el valor de mercado vigente a ese momento, de acuerdo a las pautas que se determinen en la reglamentación, el que resulte superior.

Tratándose de inmuebles ubicados fuera de la Provincia, se considerará la última valuación fiscal vigente a la fecha del hecho imponible en la jurisdicción de localización o el valor de mercado vigente a ese momento, de acuerdo a las pautas que se determinen en la reglamentación, el que resulte superior. A falta de valuación fiscal, se considerará el **valor de mercado de tales bienes a igual momento**"

Por lo tanto, se ha eliminado el límite tope de la base de imposición (fijado en un incremento del 30% de la valuación fiscal) consagrado en la redacción originaria.

CONCLUSIÓN

Se concluye de lo precedentemente señalado, que:

A) La renuncia gratuita al derecho real de usufructo a favor del nudo propietario está alcanzada por el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes.

A efectos de establecer la base imponible del citado gravamen, respecto de dicho acto, debe:

i) Considerarse el valor patrimonial de las acciones que surja del último balance cerrado al 31 de diciembre anterior a la renuncia (cf. art. 101 inc. 9) de la Ley N° 14044, texto según Ley N° 14200 -**actual art. 315 inc. "9" del Código Fiscal t.o. según Res. M.E. 39/11-**).

ii) aplicarse sobre el valor precedente, el porcentaje que estipula el inciso 13) del mismo artículo, en razón del período de tiempo (cierto o incierto, según se trate de usufructo temporario o vitalicio, respectivamente) que resta hasta la finalización del usufructo constituido originariamente. A tales efectos, y cuando se trate de la renuncia de un usufructo vitalicio, debe estarse a la edad del usufructuario renunciante.

B) Existe territorialidad, a los fines del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes si: la persona física o jurídica beneficiaria de la transmisión gratuita se encuentra domiciliada en la provincia, o si los bienes objeto del acto están en esta jurisdicción. Para el caso, debe estarse a las previsiones del artículo 95 incisos j), l) o m) de la Ley N° 14044, texto según Ley N° 14200 (actual art. 309 del Código Fiscal t.o. por Res. M.E. 39/11).

Los escribanos deben cumplimentar las obligaciones que emergen de la Resolución Normativa N° 91/11 y su modificatoria que, actualmente, exigen requerir del sujeto obligado al pago la acreditación del envío de la declaración jurada.

C) El límite de la base imponible del Impuesto a las Transmisión Gratuita de Bienes, establecido originariamente en la valuación fiscal del bien inmueble incrementada en un 30%, ha sido dejado de lado con la reforma introducida por la Ley 14200 (actual art. 315 inc. 1 del Código Fiscal t.o. por Res. M.E. 39/11).

DIRECTOR EJECUTIVO 18/04/11.»