

ARBA – Provincia de Buenos Aires
Informe Nº 26 - 11

TEMA:

Impuesto a la transmisión gratuita de bienes.

Escrituras de distracto de donación de nuda propiedad (art. 1200 del Cód. Civil), y de restitución de inmueble (art. 1837 y 1867 del Cód. Civil).

DIRECTOR EJECUTIVO

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

ANTECEDENTES

La presentante consulta si "la escritura de DISTRACTO (art. 1200 C.C.) o la de RESTITUCIÓN DE INMUEBLE (arts. 1837 y 1867 C.C.), están alcanzadas por el I.T.G."

Ambos casos, manifiesta, "tienen por objeto dejar sin efecto una Donación de nuda Propiedad con Reserva de usufructo efectuada en el año 2009".

Agrega a las actuaciones, copia de la consulta efectuada mediante el Sistema Único de Reclamos y Consultas (SUR y C).

TRATAMIENTO

En primer lugar cabe aclarar que no se acompañan los proyectos de actos a instrumentar, no obstante lo cual esta dependencia estima que puede procederse a brindar respuesta a los planteos formulados, al menos en términos generales, en el entendimiento que se trata, fundamentalmente, de expedirse acerca de cuestiones de derecho.

El Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes, fue introducido en la Provincia de Buenos Aires mediante la Ley Nº 13.688 la que, en su Título VI, artículo 183 (texto según artículo **90 de la Ley Impositiva Nº 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**". Por su parte, el artículo 92 de la Ley Nº 14044, texto según Ley Nº 14200 (actual art. 307 del Código **Fiscal t.o. según Res. M.E. 39/11**), estableció: "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".

Considerando el marco normativo precedentemente transcripto, corresponde en esta instancia adentrarse a examinar los supuestos de actos a autorizar por la notaria consultante.

A) Distracto de Donación (art. 1200 C.C.).

Así, respecto del distracto, puede referirse que la fuente de dicho instituto es el artículo 1200 del Código Civil, que expresa: **"Las partes pueden por mutuo consentimiento extinguir las obligaciones creadas por los contratos y retirar los derechos reales que se hubiesen transferido, y pueden también por mutuo consentimiento revocar los contratos por las causas que la ley autoriza"**.

Es decir que se trata de un acuerdo de partes mediante el cual se deja sin efecto un contrato anterior.

Justamente, se ha puntualizado que "... el art. 1200 se refiere al llamado distracto, caracterizado por un acuerdo mediante el cual se deja sin efecto un contrato anterior (Belluscio...). Implica la ineficacia sobrevenida del negocio en virtud del reconocimiento de la autonomía de la voluntad, pues como se ha dicho "lo que el consensus puede hacer, el contrario consensus o mutuus disensus puede destruir" (López de Zavalía Fernando. Teoría de los contratos. Parte general, 34, III, p. 374). Es decir que, como ha reconocido la doctrina mayoritaria, los contratantes pueden dejar retroactivamente sin efecto el contrato por mutuo acuerdo, pero esa decisión no puede afectar los derechos personales adquiridos por terceros en el tiempo que medió entre el contrato y su disolución, ni los derechos reales adquiridos entre el contrato y la inscripción registral de esa disolución (Salvat... ; Spota... ; Cifuentes Santos, Código Civil comentado y anotado, T II, art. 1200, p. 69)" (CNCiv.-Sala K 17-04-09 "C., M. V. c/ D., A. A. sobre Rescisión de contrato. Ordinario").

En el mismo orden de ideas, cabe destacar que esta Autoridad de Aplicación tuvo oportunidad de pronunciarse con respecto al instituto que nos ocupa, a través de los Informes N° 167/02 y 36/08, en los cuales se analizó la procedencia del Impuesto de Sellos con relación a escrituras de distracto de venta y de adjudicación de inmueble, respectivamente.

Así, y tratándose de la transmisión de derechos reales, en esa oportunidad se afirmó que: **"... su extinción, aunque fuere por mutuo disenso, debe operarse cumpliendo las formas legales.**

Por consiguiente, si las partes acuerdan la transmisión de un derecho real, habrá que cumplir con los requisitos que la ley exige para que estos derechos reales se constituyan y pasen de una mano a otra: tradición, escritura pública y también, para tener eficacia respecto de terceros, la inscripción registral". Asimismo, **"... debe señalarse que estamos en presencia de un nuevo contrato (el de distracto), conforme al cual se produce una nueva circulación de riqueza consistente en la transmisión del dominio del bien inmueble al anterior propietario mediando, en el carácter de contraprestación, el traspaso de las prestaciones efectuadas en la anterior escritura. Debe pues, reputarse que esta nueva operación es onerosa, y por tanto, se encuentra alcanzada por el Impuesto de Sellos."** (Informe N° 167/02)

En el segundo de los informes citados (N° 36/08), se entendió que mediante el distracto **“el inmueble oportunamente adjudicado por la sociedad a uno de sus socios, vuelve al patrimonio de aquélla, por lo que resulta adecuado entender que, así como en el caso de la adjudicación de la sociedad al socio, el legislador hizo remisión a la transmisión de dominio a título oneroso prevista en el artículo 241 del Código Fiscal (T.O. 2004 y mods.), en el distracto de dicha operación, corresponde aplicar el mismo principio”**. Así entonces, se concluyó sobre la procedencia del Impuesto de Sellos respecto del acto en cuestión. Sentado lo que antecede, no cabe sino interpretar que, con relación al distracto analizado en el caso se deshace una operación gratuita, más precisamente la de donación de la nuda propiedad efectuada por el titular al donatario y, consecuentemente, el regreso de dicha nuda propiedad al patrimonio del donante. En definitiva, se verifica una transmisión que implica para quien así recupera el dominio pleno, un enriquecimiento patrimonial a título gratuito que cae bajo la órbita del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes.

B) Restitución de inmueble: devolución de bienes al donante (art. 1837 C.C.) y revocación de la donación (art. 1867 C.C.).

Por último, queda por pronunciarse respecto de los actos que puedan autorizar los escribanos públicos, de conformidad a las previsiones de los artículos 1837 y 1867 del Código Civil.

El artículo 1837 prevé: “Cuando la donación es sin cargo, el donatario está obligado a prestar alimentos al donante que no tuviese medios de subsistencia; pero puede librarse de esta obligación devolviendo los bienes donados, o el valor de ellos si los hubiese enajenado”.

Por su parte, el artículo 1867 dispone: “Entre donante y donatario, los efectos de la revocación por causa de ingratitud, remontan al día de la donación, y el donatario está obligado no sólo a restituir todos los bienes donados que él posea, sino que aun debe bonificar al donante los que hubiese enajenado, e indemnizarlo por las hipotecas y otras cargas reales con que los hubiese gravado, sea por título oneroso o lucrativo”.

Al respecto, es opinión de esta dependencia que, con relación a la incidencia del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes sobre dichos actos, cabe estar a las mismas consideraciones efectuadas precedentemente con relación al distracto de donación.

Ambos preceptos, en definitiva se refieren a las distintas causales por las que puede ocurrir la retransmisión del bien al donante.

No obsta al tratamiento impositivo referido, la circunstancia de que la revocación por la causal de ingratitud sea un acto unilateral mediante el cual el objeto vuelve al patrimonio del donante, en razón de que la definición del hecho imponible en cuestión no sólo comprende aquel aumento patrimonial proveniente de transmisiones que implican bilateralidad, sino también toda otra proveniente, por ejemplo, de actos mortis causa o de renuncia a derechos. En definitiva, el gravamen resulta aplicable en la medida en que la transmisión del dominio del bien implique un aumento de riqueza sin contraprestación a

cargo de quien resulta beneficiario del mismo. Y dichas características se advierten reunidas en los supuestos aquí considerados.

CONCLUSIÓN

El distracto de donación de la nuda propiedad constituye un nuevo contrato conforme el cual, al deshacer las partes lo realizado, el donatario transmite nuevamente la nuda propiedad al donante, de modo tal que dicho acto configura un supuesto alcanzado por el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes.

La restitución del bien al donante que tiene causa en los artículos 1837 del Código Civil (devolución) y 1867 del mismo ordenamiento (revocación de donación por ingratitud), constituyen actos gravados por el impuesto mencionado, de conformidad a las apreciaciones vertidas respecto del distracto de donación.

Vº Bº DIRECTOR EJECUTIVO