

## **INFORME N° 042 - 11**

### **TEMA**

Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes. Donación: hecho imponible. Cargo de constituir usufructo. Acto oneroso.

### **DIRECTOR EJECUTIVO**

Visto las presentes actuaciones, iniciadas por un escribano, se informa lo siguiente:

#### **ANTECEDENTES**

Vienen las actuaciones a consulta, a fin de que este departamento emita opinión acerca del momento en que se produce el hecho imponible del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes, con respecto a las donaciones contempladas en el artículo 100 inciso 2 de la Ley N° 14.044, sustituido por la Ley N° 14.200 (artículo 314 inc. 2 del Código Fiscal T.O. 2011).

Se trata, en el presente caso, de una donación de varios inmuebles, cuya escritura se realizó en el año 2009, con el cargo de que cuando los donatarios formalicen la escritura de aceptación, constituyan derecho real de usufructo vitalicio gratuito sobre los bienes transmitidos, a favor de los donantes.

#### **TRATAMIENTO**

El artículo 1792 del Código Civil establece que para que la donación tenga efectos legales debe ser aceptada por el donatario, expresa o tácitamente, recibiendo la cosa donada.

Al respecto la Suprema Corte Provincial ha dicho que: *"La disposición prevista en el art. 1792 del Código Civil, que establece que "Para que la donación tenga efectos legales debe ser aceptada por el donatario, expresa o tácitamente, recibiendo la cosa donada", resulta complementaria de la definición del instituto regulada en el art. 1789, reparándose en tal análisis que en la nota al citado art. 1792 el Codificador señala que "la aceptación de la donación no es*

*otra cosa que el consentimiento en el contrato por parte del donatario, consentimiento que está sometido a las reglas generales de los contratos.". Ello define la necesidad de la aceptación de la donación derivada de su entidad contractual". (Juez Pettigiani SD).*

...

*"A tenor de lo normado por el art. 1792 del Código Civil, para que la donación tenga efectos legales debe ser aceptada por el donatario. Dicha aceptación no es, por cierto, una condición de forma sino que es parte esencial de la substancia misma del contrato de donación". (Juez SORIA OP)... SCBA, C 97616 S 7-10-2009, Caratula: Lazzarini, Norma. Quiebra; Lazzarini Amadeo. Quiebra s/ Incidente de verificación de créditos. Mag. Votantes: Pettigiani-de Lázzari-Soria-Negri.*

En este marco de interpretación, la donación no se perfecciona sino a través del acto de aceptación.

Justamente, en lo concerniente al gravamen que nos ocupa, el artículo 100 inciso 2 de la Ley N° 14.044, estableció que en el caso de las donaciones se tendría por operada la transmisión a título gratuito, y por tanto producido el hecho imponible, en la fecha de aceptación de la donación.

Sin embargo, posteriormente, el legislador provincial decidió que el hecho imponible del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes, en el caso de las donaciones, se configure: "... en la fecha de celebración del acto" (texto según art. 64 de la Ley N° 14.200 –art. 314 del Código Fiscal T.O. 2011).

Por su parte el artículo 4 del Decreto N° 63/11, reglamentario del impuesto examinado, establece: "en el caso de las donaciones en las cuales el Código Civil exija que las mismas se realicen mediante instrumento público se considerará operada la transmisión y por ende producido el hecho imponible desde la fecha de celebración del acto. En caso contrario se deberá estar a la fecha de su aceptación expresa o tácita".

En esta instancia, bien vale traer a colación el artículo 1810 del

Código Civil, en tanto establece que: *"Deben ser hechas ante escribano público, en la forma ordinaria de los contratos, bajo pena de nulidad:*

*1º las donaciones de bienes inmuebles;*

*2º las donaciones de prestaciones periódicas o vitalicias."*

Así entonces, la remisión del Decreto Reglamentario referido a la legislación civil no deja lugar a dudas, en cuanto a que en el caso de donaciones de bienes inmuebles y/o prestaciones periódicas o vitalicias, a los fines del pago del impuesto en cuestión, *"se considerará"* operada la transmisión en la fecha de celebración del acto de donación. Y ello así, con *independencia del acto de aceptación de la misma*.

Por otra parte, en caso de donarse otro tipo de bienes, aún cuando el acto se instrumente mediante escritura pública, la fecha de acaecimiento del hecho imponible será la de aceptación de la donación.

En el supuesto traído a análisis, como ya se dio cuenta, se trata de una donación de bienes inmuebles, razón por la cual se debe considerar operada la transmisión **en la fecha de celebración del acto de donación**. Tal circunstancia se produjo con anterioridad a la entrada en vigencia del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes según el alcance de la Ley N° 14200 y el Decreto Reg. 63/11, razón por la cual no corresponde abonar el mencionado gravamen.

Ahora bien, no puede soslayarse que el acto analizado da cuenta de una donación con cargo, razón por la cual deben efectuarse una serie de apreciaciones.

La donación constituye, en principio, un contrato gratuito. Puede, sin embargo, reputarse onerosa en el supuesto de que adquiera el carácter de remuneratoria o con cargo. Justamente, las donaciones remuneratorias se encuentran reguladas en el artículo 1822 del Código Civil, que las define como: *"... aquellas que se hacen en recompensa de servicios prestados al donante por el donatario, estimables en dinero, y por los cuales éste podía pedir judicialmente el pago al donante"*.

En tal contexto es que si una donación se realiza con cargo a los donatarios, la misma se vuelve un acto oneroso en la medida del cargo, y debe abonarse el Impuesto de Sellos (conf. Informes nº 87/02, 031/03 y 18/04 entre otros), criterio que debe aplicarse a la situación en análisis.

Al respecto, es pertinente aclarar que para el gravamen ahora aludido, en el caso de donaciones con aceptación diferida, el hecho imponible respectivo se perfecciona con la aceptación por parte del donatario. Es decir que es dicho momento el que habrá de tenerse en cuenta a los fines de abonar el Impuesto de Sellos.

Por su parte, a los efectos de cuantificar la base imponible, deberá estarse a las previsiones de los artículos 270 y 279 del Código Fiscal T.O. 2011. En cuanto a la alícuota aplicable, actualmente se encuentra establecida en el artículo 45, apartado B), inciso 4, de la Ley Impositiva para el 2011, Nº 14.200 (15 ‰).

Por último, se estima conveniente efectuar una síntesis de la situación traída a consideración y del tratamiento en general de casos como el aquí analizado:

- a) En el particular no corresponde abonar el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes, toda vez que el acto de "celebración", en los términos de la Ley Nº 14200 y el Decreto Regl. 63/11, fue efectuado con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de dichas normas.
- b) Procederá, en la especie, ingresar el Impuesto de Sellos respecto de la constitución del usufructo, a favor de los donantes, en razón de constituir el mismo "el cargo" a que fue sometida la donación, brindándole el carácter de remuneratoria y, por ende, de onerosa.

### **CONCLUSIÓN**

Se concluye de lo precedentemente señalado:

- a) La donación con cargo traída a consulta no debe abonar Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes. Sí se encuentra sujeta al Impuesto

de Sellos, al momento de la aceptación, en la medida del cargo, por constituir un acto oneroso.

b) En el caso de las donaciones contempladas en el artículo 1810 del Código Civil (bienes inmuebles y/o prestaciones periódicas o vitalicias), a los fines del pago del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes, se considerará operada la transmisión, y por ende configurado el hecho imponible, en la fecha de "celebración" del acto de donación, con independencia de que se verifique la aceptación o no en el mismo acto.

**Vº Bº DIRECTOR EJECUTIVO**

**04 / 08 / 11.-**