

AGENCIA DE RECAUDACIÓN DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES
Informe N° 12/2012

TEMA

Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes. Usufructo gratuito constituido a favor de una asociación civil. Artículo 315 inciso 13 del Código Fiscal -Ley N° 10.397 (t.o. 2011)-. Exención prevista en el artículo 320 inciso 2) del Código Fiscal, t.o. 2011. Improcedencia.

DIRECTOR EJECUTIVO

Vienen las presentes actuaciones a efectos de que esta dependencia se sirva emitir opinión respecto de la situación que a seguir se expone:

ANTECEDENTES

El presidente de un club constituido como una asociación civil sin fines de lucro, formula consulta en los términos del artículo 25, sptes. y cctes. del Código Fiscal -Ley N° 10.397 (t.o. 2011)-, a los fines de saber si corresponde el pago del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes respecto de la constitución de un derecho real de usufructo gratuito a favor de la entidad que preside, sobre un predio ubicado en la Provincia de Buenos Aires.

Acompaña a las actuaciones una copia de la escritura de fecha 18-10-2011, de la cual surge que la empresa titular del dominio del bien referido, ya constituyó el citado derecho real, por primera vez -en el año 2000-, a favor de la asociación. Asimismo, con relación a lo originariamente pactado, se ha acordado entre las partes la prórroga sucesiva hasta el presente año, en que se suscribe el acto escriturario ahora sometido a consideración, y mediante el cual se perfecciona una nueva prórroga hasta el 31 de enero de 2014.

De acuerdo con los estatutos de la asociación beneficiaria, ésta tiene por finalidad "fomentar la práctica de los deportes en general... Estimular las manifestaciones culturales, artísticas y sociales...", comprometiéndose la usufructuaria a destinar el bien a una utilización acorde con la finalidad social, cultural y deportiva que es su objeto social.

En esta instancia, el presentante requiere se le informe si resulta procedente, en el caso, la norma de exención que establece el artículo 320 inciso 2) del Código Fiscal -Ley N° 10.397 (t.o. 2011)-.

TRATAMIENTO

El Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes ha sido introducido en la Provincia de Buenos Aires mediante la Ley N° 13.688 (texto según artículo 90 de la Ley N° 14.044, Impositiva para el año 2010), siendo su objeto gravar todo aumento de riqueza obtenido a título gratuito, incluyendo herencias, legados, donaciones, anticipos de herencia, y cualquier otra transmisión que implique un enriquecimiento patrimonial a título gratuito.

Actualmente, el gravamen se encuentra incorporado al Código Fiscal -Ley N° 10.397(t.o. 2011)-, en el Título V del Libro Segundo (arts. 306 a 327).

Entrando a dilucidar el planteo formulado por el presentante, en cuanto a si el acto sometido a examen se encuentra exento del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes en razón de lo dispuesto por el artículo 320 inciso 2) del Código Fiscal -Ley N° 10.397 (t.o. 2011)-, debe recordarse que dicha prescripción legal consagra un beneficio de eximición respecto de: "2) Los bienes donados o legados que reciban las instituciones religiosas, de beneficencia,

culturales, científicas, de salud pública o asistencia social gratuitas y de bien público, con personería jurídica, siempre que los mismos se destinaren a los fines de su creación, en ningún caso se distribuyeran, directa ni indirectamente entre sus socios o asociados y no obtuvieran sus recursos, en forma parcial o total, de la explotación de espectáculos públicos, juegos de azar, carreras de caballos y actividades similares”.

Al respecto, de modo preliminar, y específicamente tomando en cuenta las apreciaciones jurídicas expuestas por el consultante, desde una posición abstracta de considerar un acto de constitución de un derecho real de usufructo a favor de una asociación civil, a la luz de la norma transcripta, puede anticiparse opinión en sentido desfavorable a la pretensión del interesado.

La aseveración precedente, a criterio de esta dependencia, encuentra fundamento en las siguientes razones. El artículo 320 del Código Fiscal -Ley N° 10.397 (t.o. 2011)-, consagra diversos supuestos de exención del gravamen analizado, refiriendo su inciso 1° a los enriquecimientos provenientes de “... transmisiones a favor del Estado Nacional, Estados provinciales, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, las municipalidades...”.

Asimismo, todos los restantes incisos del artículo (320 cit.), -con excepción del 2), que es el esgrimido por el presentante- se refieren -ya se trate de actos entre vivos o por causa de muerte- **a la transmisión** de distinto tipo de bienes: obras de arte, objetos de valor histórico o científico, colecciones de libros, bien de familia, bien inmueble urbano destinado a vivienda, y de empresas y explotaciones.

Así entonces, respecto de tales hipótesis de eximición puede afirmarse que el término “transmisión gratuita” resulta comprensivo de todos los tipos de actos que por su naturaleza resultan alcanzados por el tributo.

Sin embargo, el inciso 2) que, como ya quedó puesto de manifiesto, resulta de interés en el caso, establece el beneficio sólo respecto de los bienes “donados o legados”, circunstancia esta que, evidentemente, trasunta una manifiesta intención de limitar el alcance de la dispensa del pago del tributo a aquellas transmisiones operadas en razón de “donaciones o legados”.

En esta instancia, se impone entonces, pronunciarse en el sentido de que la exención pretendida a favor de la entidad usufructuaria no resulta procedente con relación a la constitución del derecho real de usufructo examinado.

No obstante la conclusión arribada precedentemente, se estima necesario analizar, en el particular, el alcance de lo dispuesto por el artículo 315 inciso 13) en la redacción vigente a la fecha del acto que aquí se trata. Dicha norma establece la base de la imposición sobre los actos de constitución de usufructo gratuito y en tal sentido refiere: “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”.

En el caso planteado, el derecho real de usufructo gratuito se constituye desde el 18 de octubre de 2011 hasta el 31 de enero de 2014, es decir por un período de, aproximadamente, 2 años y tres meses. Tal circunstancia importa, claramente, estar en presencia de un acuerdo instrumentado por un período de tiempo que la norma transcripta en el párrafo precedente ha dejado fuera de los alcances del gravamen, en razón de tratarse de una “fracción no computable” a los efectos de establecer la magnitud económica del acto gravado.

En definitiva, desde el punto de vista ahora tratado, en la especie debe concluirse sobre la improcedencia del ingreso del gravamen.

Por último, y sin que tenga incidencia particular sobre el caso concreto aquí tratado, se considera pertinente señalar que la Ley N° 14.333 (Impositiva para el año 2012), modificó la redacción del citado artículo 315 analizado, del siguiente modo: "... 13) Usufructo: Para determinar el valor del usufructo temporario se tomará el dos por ciento (2%) del valor del bien por cada periodo de un (1) año de duración, sin computar las fracciones".

Es decir que con la nueva norma, el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes recae también sobre aquellos actos de constitución de derecho real de usufructo gratuito, cuya duración resulte menor a 10 años, pasando a ser la fracción no computable a los fines del impuesto, toda aquella menor al año.

CONCLUSIÓN

La norma de eximición del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes prevista en el artículo 320 inciso 2) del Código Fiscal -Ley N° 10.397 (t.o. 2011)-, comprende los enriquecimientos a título gratuito provenientes de donaciones y legados, no alcanzando a otro tipo de transmisiones gratuitas derivadas como consecuencia de actos distintos a los puntualmente referidos.

El caso concreto planteado, no se encuentra alcanzado por el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes, por imperio de lo establecido en el artículo 315 inc. 13) del Código Fiscal -Ley N° 10.397 (t.o. 2011)-, en la redacción anterior a la entrada en vigencia de la Ley N° 14.333 (1/1/2012, conforme artículo 187).

V° B° DIRECTOR EJECUTIVO 01/03/2012.
COPIA OFICIAL.