

INFORME N° 20 - 15

TEMA

Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes. Donación con aceptación diferida. Muerte del donante. Artículo 1795 del Código Civil. Artículo 314 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, t.o. 2011 y mods.).

DIRECTOR EJECUTIVO

Las presentes actuaciones se inician en virtud de la consulta relacionada con el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes.

ANTECEDENTES

Manifiesta el interesado, que reúne la condición de heredero forzoso de una sucesión y, a su vez, de beneficiario de una donación con aceptación diferida (u "oferta de donación") de un bien inmueble, efectuada en vida por el causante, cuya deceso ocurriera el 31/08/2010.

Concretamente, su presentación radica en que al momento de suscribir la escritura de aceptación de la oferta de donación se le informa que debe abonar el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes cuando, según sus dichos, no pudo perfeccionar el acto notarial referido, por errores atribuibles a esta Autoridad de Aplicación.

De todas formas, manifiesta que *"... tampoco sería de aplicación el impuesto en cuestión ya que en caso de muerte, el impuesto tributa recién después del año 2010..."*.

TRATAMIENTO Y CONCLUSIÓN

Corresponde recordar que el artículo 306 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, t.o. 2011 y mods.) establece que: *"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...".

Por su parte, el artículo 307 del citado ordenamiento especifica qué tipo de transmisiones gratuitas quedan gravadas con el impuesto, contemplando -entre otras- a las herencias, legados, donaciones y anticipos de herencia.

Asimismo, conforme el artículo 314, para el supuesto de herencias y legados el hecho que origina la obligación de abonar el tributo es el fallecimiento del causante, en tanto es dicho acontecimiento el que se señala como aquel en el cual se produce la transmisión hereditaria. Por su parte, en el caso de las donaciones, la transmisión a título gratuito (y, por ende el perfeccionamiento del hecho imponible) se tiene por operada, en la fecha de aceptación.

Sentado ello, corresponde entonces adentrarnos en el análisis del caso particular traído a consulta:

En primer lugar, podemos observar que, luce escritura de fecha 19/04/2004, mediante la cual se efectúa una donación al presentante *"... en forma gratuita y como ANTICIPO DE HERENCIA..."*; luego, en el año 2010, se produce el fallecimiento del donante, sin que la donación haya sido aceptada.

Esta Autoridad de Aplicación ya ha anticipado criterio en cuanto a que en los supuestos de donación, el perfeccionamiento de la misma requiere del acto de aceptación (cf. Informes N° 42/11 y 48/11).

Sin embargo, en la situación implicada en el presente, a dicho perfeccionamiento le ha precedido la muerte del donante. En tal caso debe destacarse que el artículo 1795 del Código Civil contempla tal supuesto permitiendo, igualmente, el acto de aceptación una vez acaecido el fallecimiento del donante. Dispone esta prescripción: *"Si el donante muere antes que el donatario haya aceptado la donación, puede éste, sin embargo, aceptarla, y los herederos del donante están obligados a entregar la cosa dada"*.

Ahora bien, respecto de la regla legal transcrita, se ha dicho que importa una especie de efecto de la voluntad que trasciende la propia vida del donante, al estilo de un testamento o con el fin de que se cumplan deseos atemporales ("Contrato de Donación" Rubén H. Compagnucci de Caso, pág. 84, Ed. Hammurabi).

Es decir que la figura del artículo 1795 del Código Civil se asemeja más al testamento, razón por la cual posee efectos aun después de la muerte del donante (López de Zavalía, "Teoría de los contratos, t.2, "Parte Especial (1)", p.388; Lorenzetti, "Tratado de derecho civil argentino. Contratos, t. II. P. 340, n° 1512).

Partiendo de dicha premisa, corresponde asignar a la figura en cuestión, en el marco del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes, el tratamiento que dicho gravamen dispensa a los enriquecimientos habidos como consecuencia de los actos de testamento.

En consecuencia, a los fines de establecer el momento en que opera la transmisión gratuita y, por lo tanto, se configura el hecho imponible del tributo en cuestión, debe estarse a lo previsto en el artículo 314 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, t.o. 2011 y mods.), referido más arriba, el cual prevé: "... *Se considerará operada dicha transmisión y por ende producido el hecho imponible: 1) Tratándose de herencias o legados, en la fecha del deceso del causante...*".

En razón de ello, considerando que, en la especie, la muerte aconteció el 31/08/2010, esto es con anterioridad a la efectiva vigencia del gravamen analizado (01/01/2011 cf. arts. 119 de la Ley N° 14.044 y 78 de la Ley N° 14.200), la transmisión del caso no resulta alcanzada por el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes.