

INFORME N° 031 - 12

TEMA

Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes. Promesa de donación con aceptación diferida. Artículo 314 inc. 2 del Código Fiscal T.O. 2011 y mods.

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

Se presenta una profesional que deberá otorgar una escritura de aceptación de donación de una parte proporcional correspondiente a inmuebles situados en la Provincia de Buenos Aires requiriendo saber si, por la transmisión referida, la parte donataria se encuentra alcanzada por el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes.

De acuerdo con su nota de presentación y las copias de escrituras adunadas, en el año 2010 la madre de la consultante procedió a donar a sus dos hijas, con aceptación diferida, la parte que le correspondía en la sociedad conyugal disuelta por causa de la muerte de su esposo.

Al año siguiente, más precisamente el 30 de diciembre de 2011, se celebró la escritura de aceptación de la donación aclarándose, en el punto segundo lo siguiente: *"3) ... a la fecha no se han podido cumplir con todos los recaudos legales necesarios a los fines de la inscripción de los bienes referidos en el Registro de la Propiedad Inmueble, por lo que la presente revisa el carácter de acta declarativa de aceptación genérica y una vez cumplidos los recaudos legales a tal fin, otorgará el documento notarial correspondiente para su inscripción –por el todo- en el Registro de la Propiedad, conjuntamente con el testimonio de la oferta de donación ya referida, con nota al pie del asiento aclarando que se trata de una donación solidaria a favor de la aceptan-*

te y de su hermana...".

En consecuencia, procederá a autorizar, durante el año 2012, la escritura que tendrá los requisitos necesarios para su inscripción en el Registro de la Propiedad Inmueble, siendo este acto el que motiva la consulta del caso, y cuyo modelo obra agregado.

Cabe aclarar asimismo, que la requirente efectúa una serie de apreciaciones respecto de las Leyes Impositivas que han modificado sucesivamente al régimen del Impuesto a la Transmisión Gratuita expresando que, a su entender, no corresponde que por la escritura de aceptación que debe ahora celebrar, deba tributar el citado gravamen, fundamentando su parecer en la interpretación que realiza de los Informes Nº 42/11 y 48/11 emitidos por esta Agencia de Recaudación.

TRATAMIENTO

Preliminarmente debe destacarse que la escritura de promesa de donación acompañada (de fecha 17/12/2010), no se corresponde con la de la aceptación genérica celebrada el 30/12/11, no obstante que ésta refiere a aquella, ni con el modelo agregado en el alcance ya referido. Sin perjuicio de ello, se estima que puede en el supuesto planteado brindarse respuesta, en atención a las circunstancias jurídicas involucradas en la operatoria descripta, a cuyo fin sí se considerarán como válidas, tanto la secuencia de los hechos descripta, como las fechas de todos los actos notariales.

Efectuada la aclaración anterior, cabe adelantar opinión en el sentido de que resulta plenamente aplicable al caso, el criterio vertido a través del mencionado Informe Técnico 48/11, en cuanto en éste se ha dejado sentado tanto el alcance de la extinción de las deudas dispuesta por el artículo 78 de la Ley Nº 14.200 (Impositiva para el año 2011), como la aplicación en el tiempo de cada una de las leyes referidas al Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes.

Sentado lo que antecede se informa que, respecto de la escritura de donación con aceptación diferida celebrada el 17-12-2010, la Ley Impositiva vigente entonces era la Nº 14.044. Su texto disponía, tratándose

de las donaciones, que se debía tener por operada la transmisión a título gratuito y, por tanto, producido el hecho imponible, en la fecha de su aceptación (artículo 100 inciso 2). En consecuencia, el referido acto no se encontró alcanzado por el gravamen tratado.

Por su parte, el artículo 64 de la Ley Nº 14.200 (Impositiva para el año 2011), modificó sustancialmente el artículo 100 de la Ley Nº 14.044 (artículo 314 del Código Fiscal Ley Nº 10.397 T.O. 2011), estableciendo el perfeccionamiento del hecho imponible con la celebración del acto de donación. Concordantemente, el Decreto Reglamentario Nº 63/11 dispuso en su artículo 4, que la transmisión gratuita tratada se consideraba operada desde la fecha de celebración del acto escriturario, cuando se tratase de donaciones respecto de las cuales el Código Civil exija que se realicen mediante instrumento público, es decir para las donaciones que, como en el caso, se efectúen sobre inmuebles.

Es decir que, desde el 1º de enero de 2011, a los efectos del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes, la transmisión de inmuebles mediante donación se consideraba gravada al producirse el acto de celebración de la misma (cf. art. 140 Ley Nº 14.200), independientemente de su aceptación.

Por consiguiente, respecto de la escritura de fecha 30 de diciembre de 2011 agregada a las actuaciones, mediante la cual se aceptó la donación, no se configuró el hecho imponible que la norma vigente en ese año contemplaba, quedando fuera del alcance del impuesto en cuestión.

Ahora bien, tal como fuera puesto de manifiesto más arriba, en el caso, se llevará a cabo una nueva aceptación de la donación en el curso del corriente año.

Sobre el punto debe señalarse que, a partir del 1º de enero del año 2012, se encuentra vigente la Ley Nº 14.333 (Impositiva para el año 2012) cuyo artículo 149 sustituyó el inciso 2 del artículo 314 del Código Fiscal –Ley Nº 10.397 T.O. 2011 y modificatorias-. Se estableció que, en todos los casos de las donaciones, se considera operada la transmisión gratuita, y

por ende producido el hecho imponible, *"... en la fecha de aceptación"*.

Por su parte, los artículos 166, 167 y 168 de la norma legal ahora referida, contienen previsiones que hacen al alcance de la modificación indicada en el párrafo precedente. Así, el artículo 166 dispuso que la reforma rige *"... respecto de todas las aceptaciones de donación que se realicen a partir del 1º de enero de 2012, aún en los casos en que la promesa de donación se hubiera celebrado con anterioridad a esa fecha, ello sin perjuicio del tratamiento especial previsto en los artículos 167 y 168 de la presente."* Estas últimas prescripciones regularon cuestiones relativas a promesas de donación perfeccionadas en el año 2011, en razón de lo cual no interesa detenerse en el particular ya que la respectiva promesa se llevó a cabo en el año 2010.

Ahora bien, en el supuesto analizado se da la circunstancia de que en el curso del año 2011 (cuando el hecho imponible, tal como dijimos era la "promesa"), se instrumentó un acto de "aceptación" que no se inscribió en el Registro de la Propiedad; y ahora (en el año 2012), se perfeccionará un nuevo acto (también de "aceptación") que reunirá los requisitos a los fines de su inscripción.

Al respecto, es opinión de esta dependencia que, no obstante que el acto notarial de aceptación efectuado en el año 2011 no fue dado a publicidad, el mismo vino a consolidar la transmisión patrimonial que interesa al gravamen tratado (cf. arts. 1810 y 1811 Cód. Civil).

Por el contrario, el nuevo acto de "aceptación" (a celebrar en el año 2012), el cual es instrumentado a los efectos de cumplimentar – ahora sí- con la publicidad registral respectiva, se encuentra fuera de los alcances del tributo. Esto así, en tanto, como ya se anticipara en el párrafo precedente, el enriquecimiento patrimonial del caso resulta consecuencia del acto de aceptación de la donación efectuado en el año 2011 y, en dicho lapso, tal tipo de acto no conformaba el hecho gravado del Impuesto a la Trasmisión Gratuita de Bienes.

CONCLUSIÓN

De lo expuesto se concluye que, en el caso, no corres-

ponde ingresar el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes respecto del acto de "aceptación" a celebrarse en el curso del presente año.

Vº Bº DIRECTOR EJECUTIVO

11 / 09 / 12.-