

INFORME N° 004 - 20

TEMA

Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes. Impuesto de Sellos. Donación con cargo. Onerosidad. Exención.

DIRECTOR EJECUTIVO

Se requiere pronunciamiento respecto de la situación que seguidamente se pasa a exponer:

ANTECEDENTES

Se inician estas actuaciones como consecuencia de la consulta efectuada por el apoderado de una Asociación Civil, con el objeto de solicitar se informe si en el caso de instrumentarse una donación con cargo de varios inmuebles a su favor, debe abonar el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes. Para el supuesto de una respuesta afirmativa, pretende saber si la operación estaría exenta, en razón de tratarse de una "entidad de bien público".

En este marco, explica que la entidad del caso tiene como objeto el fomento y la práctica del juego del golf y toda otra actividad físico-deportiva y social, de conformidad a las características y especiales modalidades que presenta la institución.

Actualmente el club se encuentra realizando sus actividades en varios inmuebles cuya titularidad pertenece a dos sociedades anónimas que han constituido a favor de aquel, derecho real de usufructo a título gratuito.

Es acerca de esas mismas partidas, que las mencionadas sociedades proyectan transferir el dominio a favor de la consultante mediante una donación, con el cargo de que sean afectadas a las prácticas deportivas y que no puedan ser objeto de disposición, desafectación o cambio de destino, salvo disolución de la Asociación Civil.

Es por ello que, la presentante entiende que el cargo descripto no constituye un beneficio, sino la asunción de una obligación que permite avizorar que *"... el acto tendrá el carácter de oneroso, representado por el déficit que deberá asumir el Club hasta la finalización de su plazo de vigencia"*, lo cual lo lleva a

concluir que lo descripto no encuadra en el hecho imponible del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes (artículo 306 del Código Fiscal -Ley Nº 10.397 t.o. 2011 y mods.-).

TRATAMIENTO

El presente caso exige, entonces, determinar el carácter oneroso o gratuito del acto sometido a consulta.

Al respecto, la contribuyente plantea que el cargo estipulado en el convenio, consistente en su obligación de afectar los inmuebles donados al destino de prácticas deportivas, torna al acto de la donación -en esencia gratuito-, en oneroso. En tal sentido, precisa que el alcance de tal onerosidad se encuentra representado por el déficit económico que le genera a la Asociación la obligación que asume; y en aras de demostrar tal situación acompaña los balances del Club de los últimos años.

Es por ello que, la definición de lo consultado exige remitirse a las prescripciones establecidas en el Código Civil y Comercial de la Nación, particularmente a las siguientes:

- Artículo 1542: *"Hay donación cuando una parte se obliga a transferir gratuitamente una cosa a otra, y ésta lo acepta"*.
- Artículo 1562: *"En las donaciones se pueden imponer cargos a favor del donante o de un tercero, sean ellos relativos al empleo o al destino de la cosa donada..."*.
- Artículo 1564: *"Las donaciones remuneratorias o con cargo se consideran como actos a título oneroso en la medida en que se limiten a una equitativa retribución de los servicios recibidos o en que exista equivalencia de valores entre la cosa donada y los cargos impuestos. Por el excedente se les aplican las normas de las donaciones"*.

De la normativa transcrita se observa, en primer lugar, que cuando la donación conlleva una obligación accesoria consistente en afectar el destino de la cosa donada o emplearla de una determinada manera, se caracteriza como efectuada con cargo.

Desde dicho punto de partida, en el presente, de llevarse a cabo el acto traído a consulta, es de destacar que la contribuyente no podría

darle al inmueble otro destino que el establecido por el donante, esto es afectarlo -únicamente- al desarrollo de prácticas deportivas y con prohibición de enajenarlo por el tiempo que se determine; es decir que, claramente se estaría en presencia de una donación con cargo en los términos de los artículos 1542 y 1562 arriba reproducidos.

Ahora bien, se advierte que la circunstancia de que exista tal tipo de exigencia en cabeza del donatario (en el caso, la Asociación), no transforma al acto en análisis (donación), en oneroso. Y ello, es consecuencia de la interpretación que se efectuará seguidamente.

En primer término, se observa que la obligación accesoria de que se trata debe ser asumida por el donatario a favor del donante o de un tercero, tal como lo dispone el artículo 1562 del Código Civil y Comercial. Ello no es lo que acontece en este supuesto.

Asimismo, el cargo no sólo debe estipularse a favor del donante o de un tercero, sino también, por imperio de lo previsto en el artículo 1564 del ordenamiento de fondo, el alcance oneroso del acto de donación de que se trate, en razón de la existencia de aquella estipulación accesoria, queda establecido en la medida que “... exista equivalencia de valores entre la cosa donada y los cargos impuestos...”. Ello implica que estos últimos deben resultar susceptibles de cuantificarse monetariamente, es decir debe tratarse de prestaciones apreciables en dinero.

Sin embargo, en el particular, la liberalidad tiene en miras un destino específico de la cosa donada, pero no un “valor” pecuniario que el donatario deba sacrificar a favor del donante o un tercero, según se extrae de los artículos 1564 y 1562, respectivamente, del Código Civil y Comercial.

En tal orden de ideas, el cargo aquí tratado no generará un sacrificio a modo de prestación pecuniaria en cabeza del donatario (la Asociación). Según expone el presentante, la entidad deportiva, en aras de cumplir su objeto social, obtiene ingresos (por ejemplo, a través de las cuotas sociales que cobra a sus asociados) y, asimismo, realiza aquellos gastos tales como los necesarios de mantenimiento, pago de servicios, impuestos, etc. siendo que, en los últimos años, han resultado mayores los egresos respecto de los ingresos. En principio, no se

aprecia que dicha situación pueda ser modificada por la existencia del cargo aquí contemplado en la donación y, aun cuando ello fuera así, es claro que sería consecuencia de resultar beneficiaria de la liberalidad y sin necesidad de cumplir obligación alguna mensurable económicamente, a favor del donante o un tercero.

Es por todo lo expuesto hasta aquí que, es opinión de esta dependencia que el acto traído a consulta constituye una donación con cargo no onerosa, razón por la cual corresponde la aplicación del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes, de conformidad a lo normado en los artículos 306 y siguientes del Código Fiscal (Ley N° 10.397 t.o. 2011 y mods.).

Sólo en la medida que se esté en presencia de un cargo que revista de carácter oneroso al acto de la donación que, según se concluyera, no es el caso aquí examinado, resultará de aplicación la parte final del artículo 1564 del Código Civil y Comercial en cuanto establece que “... por el excedente se les aplican las normas de las donaciones”. Y, asimismo, desde el punto de vista fiscal, hasta la equivalencia de los valores (el de la cosa donada y el del cargo), será aplicable el Impuesto de Sellos, y por el excedente el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes que, justamente prevé a efectos de determinar su base imponible la detracción del valor del cargo, de conformidad a lo establecido en el artículo 317 inciso 5) del Código Fiscal, Ley N° 10.397 t.o. 2011 y mods. (cf. Informes Técnicos N° 42/11, 1/14, 5/14, entre otros).

Habiendo definido que en el caso se trata de un acto de transmisión a título gratuito gravado por el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes, corresponde evaluar la cuestión relativa a si resultaría procedente la norma de exención contemplada en el artículo 320 del Código Fiscal (Ley N° 10.397 t.o. 2011 y mods.), considerando la condición de la Asociación donataria como “entidad de bien público”.

Dicha norma fiscal establece: “Se encuentra exento del presente gravamen el enriquecimiento a título gratuito proveniente de: 2) Las transmisiones a favor de las instituciones religiosas, de beneficencia, culturales, científicas, de salud pública o asistencia social gratuitas y de bien público, con personería jurídica, siempre que los bienes o derechos transmitidos se destinaren a los fines de su creación...”.

A los fines de pronunciarse respecto de la posibilidad de encuadrar el acto de transmisión que se analiza en la norma de exención precedente resulta necesario acudir a las previsiones del Decreto N° 9388/79, traído a consideración, también, por el presentante. En tal sentido, es pertinente citar las siguientes prescripciones:

- Artículo 1°: *"Reconócese como entidades de bien público, a los fines que determine la legislación vigente, a las asociaciones, sociedades, fundaciones y toda otra entidad, cualquiera sea su naturaleza, que desarrollen **actividades de interés social, cultural, benéfico y en general de cooperación para el logro del bienestar de la comunidad**".*
- Artículo 2°: *"Las entidades de bien público podrán recibir ayuda estatal a través de la Provincia o de las Municipalidades, para el cumplimiento de los fines expresados en el artículo anterior. En los casos en que la ayuda fuera solicitada, el funcionario que autorice su otorgamiento deberá verificar, bajo su responsabilidad personal, que la entidad peticionante **cumple las actividades de bien común al momento de presentar la solicitud**".*

Los aspectos destacados de las normas transcritas permiten afirmar que el Decreto en cuestión, caracteriza como entidades de bien público a aquellas instituciones dedicadas al desarrollo de actividades de ayuda social. No otro sentido puede asignársele a los términos destacados, entre los cuales el de "cooperación" que deben procurar estas organizaciones resulta la línea directriz a los fines de arribar a un entendimiento del universo de entidades comprendidas en la norma aquí examinada. Y tal es así, que es justamente respecto de ellas, que resulta lógico prever una eventual asistencia estatal; ello en miras a su propósito general de colaboración social en pro del bienestar comunitario.

En el particular no se vislumbra que la Asociación presentante resulte susceptible de ser incluida en la previsión comentada. Y ello así, más allá de la loable finalidad de contribuir a las prácticas deportivas, particularmente de golf, y la argumentación brindada en torno al alcance que pretende darle a la noción "bien común".

En tal orden de ideas, no puede asimilarse la situación aquí tratada a la analizada en oportunidad del Informe Técnico N° 90/00 traído a colación

por el presentante, en el marco de eximición que para ciertas entidades sin fines de lucro contemplara el artículo 166 inciso g) del Código Fiscal t.o. 1996 (actual art. 207 inciso "g" del Código Fiscal, Ley N° 10.397 t.o. 2011 y mods.). En primer lugar, el tipo de institución en su oportunidad examinada, desde lo subjetivo se encontraba expresamente incluida en la norma. Además, ya entonces, se hizo mérito de un fin asistencial del trabajador que trascendía "*... al núcleo asociativo para proyectarse a la comunidad toda*".

Asimismo, la circunstancia de haberse entendido a las mutuales incluidas en la norma de eximición de que se trata, mediante el Informe Técnico N° 8/13, tal como lo recuerda la presentante, no habilita a considerar que una Asociación Civil respecto de la cual, al igual que en aquellos entes, impera la inexistencia de propósito de lucro, puede recibir el mismo tratamiento. En las mutuales, por propio imperativo legal, se encuentra presente, la finalidad de solidaridad a partir de la ayuda mutua para afrontar determinados riesgos o concurrir al bienestar material y espiritual de sus integrantes (cf. art. 2 Ley N° 20.321).

En el caso de las asociaciones civiles se requiere de un examen puntual acerca del contexto en el cual desenvuelven su actuación a los fines de establecer si se cumplimentan las exigencias del Decreto N° 9388/79.

Justamente, en el caso de la Asociación donataria, cabe advertir que la realización de su objeto se encuentra limitada a aquellas personas que abonen la cuota social estipulada y bajo apercibimiento de cesantías en caso de no pago. No se observa, una actividad de ayuda social, colaboración o cooperación hacia un grupo social de modo tal que lo asista en procura de su mejor bienestar, lo cual ha sido tenido en miras por el citado reglamento al caracterizar a las entidades de bien público.

Por las razones expuestas, no resulta aplicable la norma de exención establecida en el artículo 320 inciso 2) del Código Fiscal (Ley N° 10.397 t.o. 2011 y mods.), con relación al acto de donación respecto del que se consulta.

CONCLUSIÓN

Por todo lo expresado se concluye que el acto de donación con cargo traído a consideración se encuentra gravado por el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes, de conformidad a lo previsto en los artículos 307 y siguientes

del Código Fiscal (Ley N° 10.397 t.o. 2011 y mods.), en razón de tratarse de un acuerdo que no traduce existencia de onerosidad alguna entre las partes intervinientes. Asimismo, no resulta aplicable la norma de exención dispuesta por el artículo 320 inciso 2) del citado ordenamiento, toda vez que el donatario no resulta susceptible de ser catalogado como de entidad de bien público en el marco del Decreto N° 9388/79.

Vº Bº DIRECTOR EJECUTIVO

22 / 10 / 20.-