

DICTAMEN Di.A.L.I.R. 5/17
Buenos Aires, 7 de febrero de 2017
Fuente: página web A.F.I.P.

Impuestos a las ganancias, al valor agregado y a la transferencia de inmuebles. Transferencia de bienes a título gratuito. Tratamiento tributario.

Sumario:

1. Toda vez que el donante –sea éste persona humana o empresa– realizó una transferencia gratuita de los bienes en trato, la misma no se encuentra alcanzada por el tributo, en virtud de no encuadrar en los términos del art. 3 de la ley del gravamen, el cual alcanza con sus términos a transmisiones de dominio que presenten la particularidad de ser efectuadas a título oneroso.

Por otra parte, el enriquecimiento patrimonial que representan los bienes recibidos en donación para el beneficiario, si éste se tratara de una persona humana, se encuentra fuera del objeto del impuesto a las ganancias toda vez que no se reúnen los requisitos exigidos por el art. 2, apart. 1, de la ley del tributo; por su parte si el destinatario de la donación es un sujeto empresa, el mismo se verá beneficiado por la exención prevista en el art. 20, inc. u), de la norma legal citada.

2. En la medida que la transferencia del inmueble rural que nos ocupa se efectúe a título gratuito –tal como manifiesta el consultante en su presentación– no se verificará la generación del hecho imponible previsto en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Inmuebles, por cuanto se encuentra ausente el elemento fundamental que exige el legislador para la configuración del hecho imponible, esto es, la onerosidad de la transferencia de la propiedad.

3. La Ley del Impuesto al Valor Agregado, t.o. en 1997 y sus modificaciones, no incluye dentro de su objeto a las transferencias de bienes inmuebles, razón por la cual, aún en la hipótesis en que la misma se efectuara a título oneroso, se encontrara fuera del objeto del impuesto.

La transferencia de los bienes de uso y semovientes efectuada a título gratuito por el consultante y su cónyuge a favor de su hijo no se encontrará alcanzada por el tributo.

De verificarse que la transmisión de los bienes muebles efectivamente se realizó a título gratuito, corresponderá, tal como lo establece el art. 58 del decreto reglamentario de la ley del impuesto, que la consultante reintegre en el período fiscal que se concrete la transferencia gratuita el crédito por impuesto que se hubiera oportunamente computado por los bienes adquiridos y luego donados.

Texto:

I. Vienen las presentes actuaciones de la Subdirección General ..., a raíz de la remisión efectuada por su par de ..., a los efectos de que este servicio asesor emita opinión con relación a la consulta formulada

por el contribuyente del asunto en el marco del régimen previsto en la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, ello así, con carácter previo a elaborar el proyecto de nota de respuesta al presentante.

Corresponde advertir que corre por cuerda separada, bajo el SIGEA A.F.I.P. Nº ..., una solicitud de pronto despacho del particular.

II. Los obrados se originan en la presentación formulada por el contribuyente del asunto quien plantea el tratamiento tributario que cabe conceder frente a los gravámenes del asunto a la transferencia a título gratuito que él y su cónyuge realizarán a favor de su único hijo.

El presentante expresa que es titular de una pequeña explotación ganadera de cría "... desarrollada en inmuebles rurales de mi propiedad y propios de mi cónyuge (...), y a los efectos de evitar un futuro juicio sucesorio, hemos decidido donar y/o transferir los bienes afectados (inmuebles, bienes de uso y existencias de haciendas) a nuestro único hijo ..." –cfr. fs. ...–.

En tal sentido, aclara que "La donación o transferencia de los bienes sería de carácter definitivo, los bienes de uso y semovientes sin restricciones en el dominio y los inmuebles con reserva de usufructo a favor de los donantes".

En lo que respecta al impuesto al valor agregado (I.V.A.), en primer término, hace referencia al art. 2, inc. a), primer y tercer párrafos de la ley. Luego puntualiza que "... los inmuebles no son objeto del gravamen y en el caso de los bienes muebles si es donación –no onerosa– no es objeto del impuesto por el primer párrafo, y por el tercer párrafo no se considera venta la transferencia a favor de los descendientes cuando tanto cedente como cesionario sean sujetos responsables inscriptos en el impuesto".

No obstante, indica que "La duda en este impuesto radica en la aplicación del art. 58 del decreto reglamentario de la Ley de I.V.A., acerca de si se aplica a nuestro caso, sobre cuáles bienes y a qué valores" –cfr. fs. ...–.

En otro orden de ideas, frente al impuesto a las ganancias considera que la donación, con o sin reserva de usufructo de inmuebles propiedad de personas físicas a su descendiente se encuentra fuera de la órbita del gravamen puesto que no reúne los requisitos exigidos por el art. 2, apart. 1, así como tampoco responde al concepto de enajenación previsto en el art. 3 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, t.o. en 1997 y sus modificaciones.

En cambio, entiende que la operación se encontraría gravada por el impuesto a la transferencia de inmuebles, sin perjuicio de lo cual plantea que "... la ley habla de valores de incorporación de dichos bienes al patrimonio en su art. 4, pero no de su gravabilidad en caso de transferencia por herencia, legado o donación a quien será su sucesor universal".

Con relación a los bienes de uso y semovientes su inquietud se centra en determinar "... si se aplica el art. 57 de la Ley de Ganancias tomando valores de Mercado por operaciones onerosas con terceros, o por el contrario, si se toman los valores que tienen para el donante en su balance impositivo, que serán los valores de adquisición del donatario o heredero, conforme el art. 4 de la ley. Entiende, sobre este aspecto, que la última opción es la correcta ya que en caso de juicio sucesorio, los bienes que se reciban por herencia no generará ningún impuesto, siendo valuados al valor que tenían para el causante –cfr. fs. ...–.

III. Al respecto, es dable indicar que en la Nota Nº .../15 (SD.G. ...) –cfr. fs. ...– se hace saber al consultante la declaración de admisibilidad formal de la consulta por parte del organismo, siendo notificada con fecha 18/11/15 –cfr. fs. ...–.

Sentado lo expuesto, corresponde puntualizar que la Dirección ... analizó la consulta, en los términos de la Instr. Gral. Nº .../06 (...), en el informe que obra bajo la Actuación Nº .../15 (DI ...), conformada mediante las Notas Nº .../16 (DI ...) y .../16 (SD.G. ...) –cfr. fs. ...–, ello no obstante considerar necesario dar intervención a esta Asesoría Legal, previo a elaborar el proyecto de nota de contestación en atención a las cuestiones de orden legal involucradas.

En este orden de ideas, el área asesora técnica señala que el establecimiento ganadero al que hace referencia el consultante califica a los fines impositivos como una empresa o explotación unipersonal y como tal debe declarar sus rentas de tercera categoría.

Luego, expresa que se trataría de una transferencia a título gratuito, la cual genera el interrogante jurídico respecto de si “... previo a concretarse la donación y a los efectos impositivos, no correspondería que la explotación unipersonal desafecte los bienes a transferir, adjudicándolos en favor del titular de dicha explotación –aunque se trate de una sola persona humana–.

“De la misma forma, surge la pregunta con relación al hijo –el donatario– acerca de si para desarrollar su explotación unipersonal con los bienes que reciba en donación, debiera considerarse que corresponde la afectación previa de tales bienes”.

En lo concerniente al impuesto a la transferencia de inmuebles indica que se encuentran alcanzadas las transferencias a título oneroso de inmuebles ubicados en el país realizadas por personas humanas o sucesiones indivisas, en la medida que no se encuentre alcanzada con el impuesto a las ganancias.

Respecto del impuesto al valor agregado, recuerda que el mismo no grava la transferencia de bienes inmuebles ni las donaciones de bienes muebles, indicando respecto de estas últimas que al ser a título gratuito no constituyen hechos imponibles en el tributo –cfr. f. 23–.

Por último, trae a consideración diversos antecedentes que considera deben ser evaluados a fin de determinar si resultan aplicables al caso.

IV. En orden a la intervención solicitada, este servicio asesor procederá a emitir opinión en mérito a su competencia en la materia.

- Impuesto a las ganancias:

El Código Civil y Comercial de la Nación en su art. 1542 define al contrato de donación cuando “... una parte se obliga a transferir gratuitamente una cosa a otra, y ésta lo acepta”.

La doctrina señala, entre los elementos distintivos de la donación que “... 3. la transferencia debe ser hecha a título gratuito, tiene que haber un desprendimiento de bienes, sin compensación por la otra parte; es decir, hay un empobrecimiento en el donante que es quien da, y un enriquecimiento en el donatario que es quien recibe o acepta la donación” –Roque F. Garrido y Jorge A. Zago. “Contratos Civiles y Comerciales”. Buenos Aires. 1988. Editorial Universidad. 1988. Página 429–.

Como puede observarse la gratuidad es un elemento esencial del contrato de donación en el marco del cual en ocasión de la transferencia de la cosa el donatario obtiene una ventaja derivada del mismo, sin prestación alguna a su cargo a favor del donante.

En este orden de ideas, es dable señalar, que “En el caso de los hechos imposables relacionados con la transferencia de bienes tiene importancia establecer cuándo ellos salen del patrimonio de un sujeto porque ese es el principal momento elegido por la ley para que se revele la ganancia ... Al producirse la salida del bien de un patrimonio se está en condiciones de calificar la renta (gravada, exenta, no alcanzada) ...” –cfr. Luis Omar Fernández. “Impuesto a las Ganancias”. Editorial La Ley. Buenos Aires 2005. Página 32–.

Así pues, la Ley de Impuesto a las Ganancias, t.o. en 1997 y sus modificaciones, define al concepto de enajenación a los efectos del gravamen como “... todo acto de disposición por el que se transmite el dominio a título oneroso” –cfr. art. 3 de la ley del impuesto–.

Nótese que para que la transferencia de bienes de un sujeto a otro se encuentre alcanzada por el tributo debe ser a título oneroso. Luego, tal como se señalara precedentemente el contrato de donación involucra una transferencia gratuita, circunstancia esta que deja a la misma fuera del alcance del gravamen.

En atención a lo expuesto toda vez que el donante –sea éste persona humana o empresa– realizó una transferencia gratuita de los bienes en trato, la misma no se encuentra alcanzada por el tributo, en virtud de no encuadrar en los términos del art. 3 de la ley del gravamen, el cual alcanza con sus términos a transmisiones de dominio que presenten la particularidad de ser efectuadas a título oneroso.

Por otra parte, es preciso puntualizar, que el art. 20, inc. u), de la norma tributaria en trato exime del gravamen a “las donaciones, herencias, legados ...”.

Sobre el particular la doctrina ha expresado que “Un enriquecimiento de carácter extraordinario como lo es una donación, no constituye ganancia gravada en cabeza de una persona física porque no se cumple con el requisito de habilitación”, exigido por el art. 2, apart. 1 de la ley del gravamen –cfr. Gustavo Diez. “Impuesto a las ganancias”. Editorial La Ley. Buenos Aires. 2007. Pág. 10–.

En tal sentido se ha dicho que “A tenor del art. 2, para los sujetos no empresa (personas físicas, sucesiones indivisas y beneficiarios del exterior) sólo son ganancias gravables los enriquecimientos susceptibles de periodicidad, derivados de la permanencia de la fuente y de la habilitación de esta. No parece concebible que una donación, una herencia o un legado llegue a reunir tales condiciones.

“Por lo tanto, la exención contemplada por este inc. u), beneficia principalmente a los sujeto empresa ..., pues para ellos adquiere el carácter de ganancia gravable todo tipo de enriquecimiento, sea a título gratuito u oneroso” –cfr. Raimondi y Atchabahián. “El Impuesto a las Ganancias”. Editorial Depalma. Buenos Aires. 2000. Página 333–.

Conforme con las consideraciones expuestas, el enriquecimiento patrimonial que representan los bienes recibidos en donación para el beneficiario, si éste se tratara de una persona humana, se encuentra fuera del objeto del impuesto a las ganancias toda vez que no se reúnen los requisitos exigidos por el art. 2, apart. 1, de la ley del tributo; por su parte si el destinatario de la donación es un sujeto empresa, el mismo se verá beneficiado por la exención prevista en el art. 20, inc. u), de la norma legal citada.

- Impuesto a la transferencia de inmuebles:

Con respecto al tratamiento que corresponde otorgar al acto en cuestión frente al impuesto a la transferencia de inmuebles establecido en el Tít. VII de la Ley 23.905, resulta oportuno aclarar que este tributo opera en aquellas transacciones que, siendo llevadas a cabo por personas físicas o sucesiones indivisas que revistan tal carácter para el impuesto a las ganancias, no se encuentren alcanzadas por este último.

Sentado ello, cabe tener presente que el impuesto recae sobre “... las transferencias de dominio a título oneroso de inmuebles ubicados en el país” (el subrayado es propio) –cfr. art. 7–.

En igual sentido, el art. 9 del citado cuerpo legal precisa que a los efectos del gravamen bajo análisis se considerará transferencia a “... la venta, permuta, cambio, dación en pago, aporte a sociedades y todo acto de disposición, excepto la expropiación, por el que se transmita el dominio a título oneroso ...”.

A partir de lo expuesto se advierte que, tal como aconteciera en el impuesto a las ganancias, el nacimiento del hecho imponible se encuentra subordinado a que se efectúe la transmisión del dominio a título oneroso.

Por lo tanto, es dable concluir que en la medida que la transferencia del inmueble rural que nos ocupa se efectúe a título gratuito –tal como manifiesta el consultante en su presentación– no se verificará la generación del hecho imponible previsto en la normativa reseñada, por cuanto se encuentra ausente el elemento fundamental que exige el legislador para la configuración del hecho imponible, esto es, la onerosidad de la transferencia de la propiedad.

- Impuesto al valor agregado:

En lo atinente al tratamiento que cabe atribuir a la transferencia de inmuebles en el impuesto al valor agregado, y en coincidencia con lo opinado por la Dirección remitente, cabe recordar que las transferencias de tales activos se encuentran fuera del ámbito de imposición del gravamen, ello con independencia del título –gratuito u oneroso– bajo la cual se instrumenten.

Ahora bien, en lo que concierne a la transferencia de los bienes de uso y semovientes, es dable recordar que de conformidad con la normativa aplicable –cfr. art. 1, inc. a) de la ley del gravamen– se encuentran alcanzadas por el tributo las ventas de cosas muebles situadas o colocadas en el territorio del país efectuadas por los sujetos indicados en los incs. a), b), d), e) y f) del art. 4.

Cabe añadir que el inc. a) del art. 2 del mismo cuerpo legal define como “venta” a toda transferencia efectuada a título oneroso entre personas de existencia visible o ideal, sucesiones indivisas o entidades de cualquier índole, que importe la transmisión del dominio de cosas muebles (venta, permuta, dación en pago, adjudicación por disolución de sociedades, aportes sociales, ventas y subastas judiciales, y todo otro acto que conduzca al mismo fin).

Es decir que a los efectos de la configuración del hecho imponible en el impuesto al valor agregado, es condición indispensable que se produzca la disposición del dominio de los bienes a título oneroso, circunstancia que –conforme se desprende de los términos vertidos por el consultante en su presentación– no acontecería en el presente caso.

Sobre el particular, se ha sostenido –al comentar el art. 2 de la ley– que “El segundo requisito legal exigido por la ley de rito, es que dicha transferencia de dominio se realice a título oneroso, vocablo éste que no implica obtener utilidades en términos contables, pudiendo existir un beneficio de tipo

económico. En el caso de que la transferencia se haya realizado a título gratuito, por ejemplo por legado o por donación, el decreto reglamentario prevé que deberá devolverse el crédito fiscal oportunamente computado” –cfr. Cáceres, Alberto Ignacio, Dreiling, Paola Elizabeth: “El Impuesto al Valor Agregado”, La Ley, Buenos Aires, 2004, pág. 85–.

Asimismo, se expresó que “Para que la venta quede configurada para la Ley de I.V.A. debe ser efectuada a título oneroso, quedando excluida por lo tanto del objeto toda transmisión de dominio que se efectúa a título gratuito, como por ejemplo aquella producida a través de herencia, legado o donación [...] para que no sea alcanzada por el impuesto deberá demostrarse la voluntad de las partes a realizar la operación en forma gratuita” (el subrayado es propio) –cfr. Ricardo Fenochietto; “Impuesto al Valor Agregado, Análisis Económico, Jurídico y Técnico”, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2001, pág. 146–.

En idénticos términos se pronunció este Servicio Jurídico en la Actuación Nº .../10 (DI ...) –citada por la Dirección preopinante–, donde se afirmó –si bien con relación a una donación efectuada por una sociedad de hecho– que “... el concepto de ‘venta’, excluye de la imposición a aquellas transferencias que se realicen a título gratuito”.

En consecuencia, se entiende que la transmisión de cosas muebles efectuada a título gratuito por el consultante y su cónyuge a favor de su hijo no se encontrará alcanzada por el tributo en cuestión.

Por otra parte, corresponde aclarar que no resulta óbice para el criterio arribado el hecho de que los bienes se encuentren afectados a una explotación ganadera, dado que dicha eventualidad no guarda relevancia jurídica frente al acto de disposición se pretende concretar, a la vez que quien reviste el carácter de sujeto pasivo es la persona humana –titular de la explotación– que realiza en forma habitual ventas de cosas muebles –cfr. inc. a) del primer párrafo del art. 4 de la ley del tributo–.

Ahora bien, con respecto a la aplicabilidad de la previsión contenida en el art. 58 del decreto reglamentario de la ley del impuesto, cabe recordar que el mismo prevé que “Si un responsable inscripto destinara bienes, obras, locaciones y/o prestaciones de servicios gravados, para donaciones o entregas a título gratuito, cualquiera sea su concepto, deberá reintegrar en el período fiscal en que tal hecho ocurra, el crédito por impuesto que hubiere computado –según las normas de la ley y este reglamento– por bienes y/o servicios y/o locaciones, empleados en la obtención de los bienes, obras y/o locaciones y/o prestaciones de servicios en cuestión ...”.

Al respecto, y de verificarse que la transmisión de los bienes muebles efectivamente se realizó a título gratuito, corresponderá, tal como lo establece el artículo citado, que el consultante reintegre en el período fiscal que se concrete la transferencia gratuita el crédito por impuesto que se hubiera computado oportunamente por los bienes adquiridos y luego donados.