

CONTROL FISCAL. IMPUESTO A LAS TRASMISIONES PATRIMONIALES. DECLARACIÓN JURADA. ESTUDIO DE TÍTULOS

Resumen

No forman parte del estudio de títulos el control de pago ni la declaración jurada del impuesto a las transmisiones patrimoniales de escrituras antecedentes.

Informe: Tributario

Consulta

I. HECHOS

1. Los señores LAFM y JHFM son hermanos y clientes del consultante, y hoy se encuentran con vida y ubicables (por si fuere necesario).

2. En determinado momento, los citados eran condóminos de dos inmuebles ubicados en el departamento de Lavalleja, padrones 1111 y 2222.

3. Oportunamente, decidieron poner fin a esa situación. En ambos casos, LAFM le vendió a JHFM la mitad indivisa de ambos padrones: el primero, el 13.4.2007, y el otro, el 29.6.2007, en escrituras que el consultante autorizó. Es de destacar que LAFM se encontraba separado judicialmente de bienes de su esposa, NGR, desde el año 1981.

4. En ambos casos, la primera copia de la escritura respectiva fue inscrita en el Registro de la Propiedad Inmueble de Lavalleja; en una de ellas, incluso, el Registro dejó constancia de la declaración jurada y del pago del impuesto a las transmisiones patrimoniales.

II. SITUACIÓN QUE GENERA LA CONSULTA

JHFM resolvió enajenar dichos padrones. La escribana que vio la documentación solicitó copia de la declaración jurada y de los recibos de pago correspondientes, los que se han extraviado. Frente a este hecho, el consultante realizó las averiguaciones correspondientes ante la Dirección General Impositiva, pero dichos documentos no han podido recuperarse.

III. OPINIÓN DEL CONSULTANTE

Teniendo en cuenta el hecho de no poder ubicar en dicha oficina lo solicitado, considera que, en mérito al tiempo transcurrido —dieciséis años—, no existe ningún tipo de riesgo para el colega que intervenga

en la mencionada venta; además, el Registro que inscribió la documentación registró en una de ellas el número de recibo y la declaración jurada que dio lugar a la venta. El Código Tributario es claro en cuanto a la prescripción de dicha obligación, la que, por otra parte, se abonó, hecho que no hace peligrar la venta futura.

Informe de la Comisión de Derecho Tributario

La consulta se centra en el impuesto a las transmisiones patrimoniales, regulado en el título 19 del Texto Ordenado de 1996 y en el decreto 252/998, de 16 de setiembre de 1998. El impuesto tiene las siguientes características:

- es nacional;
- es permanente;
- es directo;
- es real;
- es de hecho generador instantáneo;
- es de tasas proporcionales;
- se liquida por declaración jurada;
- es de tipo documental, y
- grava la circulación de bienes y la transmisión de capital, no la renta.

Analizando su hecho generador, diremos.

SOBRE EL ASPECTO MATERIAL

El impuesto a las transmisiones patrimoniales grava los actos otorgados a partir del 31 de marzo de 1990, a saber:

- a. *Enajenaciones de bienes inmuebles y derechos de usufructo, nuda propiedad y uso y habitación.* Es importante destacar que el concepto de *enajenación* se desprende del artículo 5.º del decreto 252/998. Son casos de no imponibilidad los negocios declarativos y las rescisiones.
- b. *Promesas de enajenación sobre los bienes y derechos relacionados en el literal anterior y cesiones de las referidas promesas.* Son casos de no imponibilidad: contrato preliminar o boleto de reserva —contrato de opción, contrato preliminar unilateral, promesa de otorgar promesa, promesa de cesión de promesa, promesa de compraventa sujeta a condición suspensiva, promesa de derechos posesorios o derechos hereditarios—, *leasing* inmobiliario, boleto de remate o cesión de boleto de remate.
- c. *Cesiones de derechos hereditarios y de derechos posesorios sobre bienes inmuebles.*
- d. *Sentencias declarativas de prescripción adquisitiva de bienes inmuebles.*

Asimismo, el tributo grava las transmisiones de bienes inmuebles operadas por causa de muerte o como consecuencia de la posesión definitiva de los bienes del ausente, acaecidas a partir del 1.º de enero de 1993.

SOBRE EL ASPECTO TEMPORAL

Dijimos que tiene un hecho generador instantáneo. El artículo 2.º del título 19 del Texto Ordenado 1996 refiere a actos, hechos y negocios jurídicos por actos entre vivos. Así, tendremos en cuenta: la fecha de la documentación; la fecha en que queda ejecutoriada la sentencia de prescripción; legalización, traducción y protocolización (en los casos de documentos provenientes del extranjero).

La transmisión por causa de muerte acaece por la apertura legal, a la fecha del fallecimiento del causante; en la posesión definitiva de los bienes del ausente, la fecha en que quede ejecutoriado el auto que declare la posesión definitiva de los bienes del ausente.

SOBRE EL ASPECTO ESPACIAL

Hechos generadores configurados en el país.

SOBRE EL ASPECTO SUBJETIVO

- Sujeto *activo*: Estado central.
- Sujetos *pasivos*:
 - Son sujetos pasivos en calidad de *contribuyentes*: en actos onerosos, los otorgantes; en actos gratuitos, los beneficiarios; por sentencia de prescripción, el declarado propietario; por causa de muerte, todos los herederos y legatarios de especie cierta y determinada; en el caso de posesión definitiva de bienes del ausente, el beneficiario.
 - Son sujetos pasivos en calidad de *responsables*: por actos entre vivos, los que participen del negocio por sí o por representante y profesionales intervinientes.
 - Son agentes de retención o percepción *solo en los actos entre vivos*: escribanos intervinientes (por lo que percibieron).

Es menester comenzar nuestro análisis explicitando lo dispuesto en el Código Tributario:

ARTÍCULO 14 (*Obligación tributaria*). La *obligación tributaria* es el vínculo de carácter personal que surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley.

Le son aplicables las normas propias o específicas en la materia, correspondiendo las del derecho privado, en caso de disposición expresa o subsidio.

Su existencia no será afectada por circunstancias relativas a la validez de los actos o contratos, o a la naturaleza del objetivo perseguido por las partes en estos, ni por los efectos que los hechos o

actos gravados tengan en otras ramas jurídicas, ni por los convenios que celebren entre sí los particulares.

Se consideran también de naturaleza tributaria las obligaciones de los contribuyentes, responsables y terceros, referentes al pago de anticipos, intereses o sanciones, o al cumplimiento de deberes formales.

Como puede observarse, la obligación tributaria es el vínculo de carácter personal entre la Administración y el sujeto pasivo, y nace en virtud de la ley. También de naturaleza tributaria son las obligaciones que la ley dispone a los responsables y terceros referente al pago de anticipos, intereses o sanciones, o al cumplimiento de las obligaciones formales.

El Código Tributario regula en los artículos 16 a 23 sobre los sujetos pasivos; en el 17, sobre los contribuyentes, y en el 19, sobre los responsables.

Uno de los principios rectores del derecho tributario es el de *legalidad*, principio fundamental, de rango constitucional. De acuerdo con dicho principio, solo podrán ser sujetos pasivos los enumerados así por la ley; en el caso de impuestos, esta requiere, para su sanción, mayorías especiales.

El artículo 2.º de ley 16.107, de 31 de marzo de 1990, con la redacción dada por el artículo 481 de la ley 16.320, de 1.º de noviembre de 1992, determina el nacimiento del hecho generador del impuesto a las transmisiones patrimoniales en la compraventa, al momento de su otorgamiento; dispone quiénes son sus sujetos pasivos obligados en todas las categorías, como se analizó con anterioridad en detalle.

En expresa aplicación del artículo 14 del Código Tributario, los únicos obligados al cumplimiento de esta obligación tributaria son los sujetos pasivos dispuestos en la norma.

Determinados los sujetos pasivos, y por el hecho de que de la ley no surgen más obligados solidarios, la responsabilidad tributaria personal queda totalmente acotada a quienes la norma así lo dispone; en este caso concreto, el comprador, el vendedor y el escribano autorizante en dicha compraventa.

En consecuencia, en un estudio de títulos, el cumplimiento o incumplimiento de una obligación tributaria personal de los sujetos pasivos dispuestos por la ley sobre el impuesto a las transmisiones patrimoniales en nada afecta al futuro adquirente. En uno de los casos, además, la obligación tributaria fue cumplida, pues el Registro así lo hizo constar en el documento al momento de su registración, cumpliendo con su obligación de control (*obligación tributaria formal*).

Sin perjuicio de lo expresado, en aplicación del artículo 38 del Código Tributario, dicha obligación, si no fue interrumpida o suspendida —artículos 39 y 40 del mismo código—, se encuentra prescripta (pasaron más de diez años desde el nacimiento de aquella).

Se concuerda con el consultante en que la falta del comprobante de pago y de la declaración jurada sobre el impuesto a las transmisiones patrimoniales, obligación tributaria formal sobre esa compraventa, no afecta al futuro negocio, por sus fundamentos de derecho y por los demás fundamentos vertidos en este informe.

Dras. Escs. Valeria Benacedo
y Ana Irabedra
Informantes

La presente consulta es aprobada por unanimidad por los Escs. Fabiana Altez, Alejandro Echevarría, Graciela Flores, Julia Sánchez, Ana Clara Radice, Natalia Calderón, Valeria Benacedo y Ana Irabedra.

Escs. Fabiana Altez y Ana Irabedra
Coordinadoras

*Informe aprobado por la Comisión Directiva Nacional
de la AEU el 17.7.2023, expediente 2835/2023.*