

SOCIEDAD ANÓNIMA. EXONERACIÓN DE TRIBUTOS. USUFRUCTO. NUDA PROPIEDAD

Resumen

Hecho generador tributario; impuesto a las transmisiones patrimoniales e impuesto a la renta de las personas físicas; exoneración del impuesto a las transmisiones patrimoniales y del impuesto a la renta de las actividades económicas; ley 18.795 en la primera transmisión patrimonial de vivienda de interés social.

Informe: Tributario

Consulta

I. HECHOS

Una sociedad anónima con acciones al portador cuyas socias son dos hermanas —LL y MM, con el 50 % cada una— es propietaria de un edificio que fue refaccionado. En el marco de la ley 18.795 (Ley de Vivienda de Interés Social, de 17 de agosto de 2011), se realizaron cuatro unidades, con las consecuentes exoneraciones tributarias establecidas en el decreto 355/011 (de 6 de octubre de 2011, reglamentario de la Ley de Vivienda de Interés Social). Finalizadas las obras, el edificio se incorporó al régimen de propiedad horizontal y se arrendaron las unidades.

Hoy, la sociedad desea constituir usufructo vitalicio de las cuatro unidades a favor de LL y MM, y enajenar la nuda propiedad a sus hijos, RR, PP, NN y SS.

II. CONSULTA

A la consultante se le plantean dudas con respecto al alcance de la exoneración del impuesto a las transmisiones patrimoniales (ITP) y del impuesto a la renta de las actividades económicas (IRAE), en virtud de la normativa mencionada. Si bien el decreto 355/011 se refiere a «primera enajenación» y la resolución del Ministerio de Vivienda, Ordenamiento Territorial y Medio Ambiente (MVOTMA) exonera a la sociedad anónima del IRAE por las rentas derivadas de la venta o arrendamiento de viviendas amparadas en dicha declaratoria promocional (numerales 4.º y 5.º de dicha resolución), a su entender, la constitución del usufructo y la enajenación de la nuda propiedad deberían verse en forma separada, y, por lo tanto, deberían quedar exoneradas la primera constitución de usufructo y la primera enajenación de la nuda propiedad de cada inmueble.

La consultante presentó su consulta a la Dirección General Impositiva (DGI): le respondieron que si se realizan en el mismo acto, se exonera del ITP a la primera enajenación.

Su idea era realizar una escritura de donación de usufructo en favor de LL y MM, y, acto seguido, una escritura de compraventa de nuda propiedad por cada unidad, vendiendo una unidad a cada hijo de las socias. Pero entiende que para mantener la exoneración, según le responde la DGI, debe hacer todo en el mismo instrumento, cosa que, a su parecer, no tiene lógica, ya que el tratamiento impositivo debería ser el mismo, se instrumenten en un único acto o por separado. No le parece prolijo hacer una donación de usufructo a MM y LL, y venta de la nuda propiedad de cuatro inmuebles a cuatro personas diferentes, todo en una misma escritura.

Quiere saber si haciendo una escritura de constitución de usufructo y otra escritura de compraventa de nuda propiedad por cada unidad, mantendría la exoneración impositiva para todos los actos mencionados, contrariamente a lo que surge de la respuesta de la DGI.

Informe de la Comisión de Derecho Tributario

I. PRESUPUESTO DE HECHO, HECHO GENERADOR O HECHO GRAVADO

El derecho tributario se encuentra regido, entre otros, por los principios de *tipicidad* y *legalidad*. Establece el artículo 2.º del Código Tributario:

(*Principio de legalidad*). Solo la ley puede:

1.º Crear tributos, modificarlos y suprimirlos.

[...]

3.º Establecer exoneraciones totales o parciales.

[...]

En los casos de los numerales 2.º, 3.º y 4.º, la ley podrá establecer también las condiciones y límites dentro de los cuales el Poder Ejecutivo deberá precisar o determinar las bases de cálculo, alícuotas, exoneraciones y sanciones aplicables.

El tipo del hecho gravado o *supuesto fáctico* de la obligación tributaria es un elemento jurídico, normativo, perteneciente al *deber ser*, que no debe confundirse con los *hechos reales* que a él se adecuan (*hechos que encarnan el tipo*).

VALDÉS COSTA rechazaba la expresión «hecho generador»; sostenía que, desde el punto de vista técnico jurídico, la expresión más correcta era «presupuesto de hecho» o, mejor aún —gramaticalmente hablando—, «hecho gravado». Nuestro Código Tributario utiliza diversas denominaciones; así, cuando define el supuesto fáctico dice «hecho generador» (art. 24), pero en otros artículos dice «presupuesto de hecho» (arts. 11, 12, 13, 14, etc.), e incluso «hecho gravado» (art. 38).

El hecho generador ha sido definido por la doctrina de la siguiente manera:

- VILLEGAS: Es el presupuesto legal hipotético y condicionante cuya configuración fáctica en determinado lugar y tiempo con respecto a una persona da pie a que el Estado pretenda un tributo.

- GIAMPIETRO BORRÁS: Es el hecho jurídico típico descrito expresa o implícitamente por la ley (desde luego, en sus elementos objetivos y subjetivos) cuya verificación sujeta al tributo en ella establecido a quien le fuera atribuible aquel.
- VALDÉS COSTA: Es el hecho cuyo acaecimiento la ley considera como causa necesaria y suficiente para el nacimiento de la obligación y las excepciones correspondientes (exoneraciones).

El hecho generador tiene caracteres o elementos esenciales, que son:

- El tipo debe comprender la descripción de los aspectos materiales, subjetivos, temporales y espaciales de los hechos que se quieren gravar.
- El tipo debe ser diseñado por una ley, ya que tal es la esencia del principio de legalidad.
- La descripción se hace de manera abstracta, incluyendo los detalles necesarios para que pueda determinarse con certeza el acaecimiento del hecho gravado y su atribución a un sujeto pasivo.
- El presupuesto de hecho es *hipotético*, ya que su concreción fáctica no puede considerarse cierta, aunque sí se la estima altamente probable.
- Su realización en el mundo natural condiciona el nacimiento de la obligación tributaria. Por ello, deben descartarse aquellas teorías que sitúan el nacimiento de la obligación tributaria en otro momento, fuera del acaecimiento del hecho gravado (por ejemplo, quienes sostienen que la obligación nace con la determinación tributaria).
- El acaecimiento del hecho gravado es causa suficiente para que *por sí solo* provoque el nacimiento de la obligación tributaria.
- El tipo gravado se *atribuye* por la ley —expresa o implícitamente— a un sujeto que quedará obligado a pagar el tributo cuando acaezca el hecho gravado.

II. DEFINICIÓN DE *HECHO GENERADOR* DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

Según el artículo 24:

El *hecho generador* es el presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo y cuyo acaecimiento origina la existencia de la obligación.

Se considera ocurrido y existentes sus resultados:

- 1.º En las situaciones de hecho, desde el momento en que hayan sucedido las circunstancias materiales necesarias para que produzca los efectos que normalmente le corresponden.
- 2.º En las situaciones jurídicas, desde el momento en que estén constituidas de conformidad con el derecho aplicable.

GIAMPIETRO BORRÁS nos dice que «el texto, más que definirlo, señala sus efectos»; que habría preferido «que por lo menos señalara los elementos esenciales del hecho generador tributario y no solamente sus consecuencias», aunque admite que dichos elementos se hallan implícitos o surgen del contexto del código.

III. NATURALEZA JURÍDICA

Lo que el presupuesto de hecho describe es siempre un *hecho* jurídico, aun cuando para otra rama jurídica pueda constituir un *acto* jurídico. Un ejemplo de ello es en el ITP, que grava las enajenaciones o los compromisos de compraventa de inmuebles; si bien para el derecho privado es un negocio jurídico, para el derecho tributario es un hecho jurídico, porque no les asigna relevancia jurídica a las manifestaciones de voluntad: solo le interesa la circunstancia económica que tal negocio jurídico manifiesta (VALDÉS COSTA, JARACH, SÁINZ DE BUJANDA y VILLEGAS, entre otros).

El hecho generador o presupuesto de hecho cuenta con dos aspectos: el *objetivo*, que contiene los elementos materiales, temporales y territoriales, y el *subjetivo*, que contiene a los sujetos activos y pasivos.

IV. REALIZACIÓN DEL TIPO GRAVADO O ACAECIMIENTO DEL HECHO GENERADOR

La *realización del tipo* consiste en el acaecimiento de un hecho que se adecue o amolde perfectamente a la descripción de aquel en todos sus aspectos. Este acontecimiento marca el momento del nacimiento de la obligación tributaria, que debe distinguirse del de la exigibilidad (*posibilidad de exigir el cumplimiento*), que no tiene por qué coincidir en el tiempo en aquel. La realización del tipo gravado debe establecerse por ley, por el principio de legalidad; en cambio, con relación al instante en que se hace exigible, al no tener vinculación con la existencia de la obligación y referirse exclusivamente al momento del pago, se acepta pacíficamente que sea fijado por el Poder Ejecutivo (decreto).

Para saber sobre la ocurrencia del hecho generador descrito en una norma tributaria podemos comenzar por responder las siguientes preguntas:

- Aspecto *material*: ¿Qué hecho, descrito en la norma tributaria, ha ocurrido? Por lo general, se trata de un verbo.
- Aspecto *espacial*: ¿Dónde ha ocurrido? Por ejemplo, dentro del territorio nacional.
- Aspecto *temporal*: ¿Cuándo ha ocurrido? ¿En qué momento (qué día, a qué hora)?
- Aspecto *subjetivo*: ¿Quién es el sujeto activo y quién es el sujeto pasivo? Y dentro del sujeto pasivo, ¿cuál es su calidad? ¿Quién es el contribuyente? ¿Hay un responsable? ¿Hay un obligado solidario?

V. EXONERACIÓN

Las exoneraciones tributarias deben estar establecidas por ley (C. Tributario, art. 2.º), y estas leyes solo pueden ser propuestas para su creación en forma privativa por el Poder Ejecutivo, de acuerdo con lo establecido en el artículo 133 de la Constitución Nacional.

Las normas que contienen exoneraciones tributarias se interpretaban restrictivamente por el carácter excepcional. Hoy, la doctrina ha entendido que deben interpretarse como las demás normas, en virtud de que el artículo 4.º del Código Tributario no distingue y, por tanto, los intérpretes no deberíamos distinguir. Nos indica el Código Tributario en su artículo 4.º:

(*Interpretación de las normas*). En la interpretación de las normas tributarias podrán utilizarse todos los métodos reconocidos por la ciencia jurídica y llegarse a resultados extensivos o restrictivos de los términos contenidos en aquellas, a los efectos de determinar su verdadero significado.

Las exoneraciones tampoco pueden crearse por analogía, de acuerdo con en el principio de *legalidad* (C. Tributario, art. 2.º) y con lo dispuesto en el artículo 5.º de Código Tributario.

VI. IMPUESTO A LAS TRASMISIONES PATRIMONIALES

El ITP es un impuesto nacional, permanente, directo, real, de hecho generador instantáneo y de tasa proporcional; se liquida por declaración jurada, es de tipo documental —a excepción del ITP por causa de muerte— y grava la circulación de bienes y de capital, no la renta. Se encuentra regulado en el título 19 del Texto Ordenado (TO) de 1996 y tiene como fuente el artículo 2.º de la ley 16.107, de 31 de marzo de 1990, el artículo 481 de la ley 16.320, de 1.º de noviembre de 1992, y el artículo 724 de la ley 19.355, de 19 de diciembre de 2015.

Su hecho generador se encuentra establecido en el artículo 1.º del recién referido título 19 del TO de 1996. Respecto de esta consulta, nos interesa en particular el literal *A* de dicho artículo, que regula la enajenación de bienes inmuebles y derechos de usufructo.

El concepto de *enajenación* está definido en el artículo 5.º del decreto 252/998, de 16 de setiembre de 1998. En cuanto a lo consultado, diremos que se trata del negocio jurídico hábil que desplaza de un patrimonio a otro la titularidad de un bien inmueble o constituye o transfiere su usufructo. A la definición agregaremos que, además del *título*, debe existir el *modo* para que efectivamente se cumpla dicho desplazamiento: aunque el artículo no lo diga, por expresa aplicación del artículo 6.º del Código Tributario, interpretamos el hecho generador con las normas del derecho civil, en discordancia con la opinión de la DGI, que entiende que con el título es suficiente para su acaecimiento.

VII. IMPUESTO A LA RENTA A LAS PERSONAS FÍSICAS EN INCREMENTOS PATRIMONIALES

La ley 18.083 (Ley de Reforma Tributaria, vigente desde el 1.º de julio del 2007) crea el impuesto a la renta de las personas físicas (IRPF), agregado al TO de 1996 como título 7, un impuesto anual, personal y directo que grava las rentas obtenidas por las personas físicas. Las rentas allí comprendidas están constituidas por los rendimientos de capital, los incrementos patrimoniales que determine la ley —«categoría I», según el referido título 7, la que nos interesa en el caso—, las rentas de trabajo y las imputaciones de renta que establezca la ley.¹

El artículo 17 del título 7 nos indica que son rentas por rendimiento patrimonial las originadas en cualquier título hábil para transferir el dominio y sus desmembramiento, y en cualquier negocio en los

1 La doctrina ha criticado que si bien el artículo 1.º de la Ley de Reforma Tributaria establece que el IRPF es un impuesto personal, se trataría de un impuesto real, porque grava manifestaciones aisladas de riqueza.

que se atribuyan o confirmen los referidos derechos a terceros. En este caso concreto en consulta, el titular del inmueble a enajenarse es una persona jurídica, por lo que no estará obligada al pago del incremento patrimonial: no se encuentra determinada como sujeto pasivo en la descripción del tipo gravado, de acuerdo con lo previsto en el artículo 5.º del título 7.

VIII. APLICACIÓN AL CASO CONCRETO

De acuerdo con lo expresado por la consultante, la sociedad anónima proyecta constituir usufructo vitalicio de las cuatro unidades a favor de las socias (LL y MM) y enajenar la nuda propiedad a sus hijos (RR, PP, NN y SS). Los bienes inmuebles que proyectan enajenarse obtuvieron exoneración tributaria como vivienda promovida, de acuerdo con la Ley de Vivienda de Interés Social, exoneración que a continuación se detalla.

Resolución del Ministerio de Vivienda del 20 de agosto de 2013

En virtud de lo dispuesto en la ley 18.795 (art. 6.º), el decreto 355/011 y la resolución ministerial 1.057/2011, el MVOTMA resolvió:

- Numeral 1.º: «Declárase promovido el proyecto de inversión presentado por la empresa XX S. A. [...] para la actividad de reciclaje a realizarse en el inmueble padrón 0000 de la localidad catastral y departamento de Montevideo [...], consistente en la generación de cuatro (4) viviendas de interés social, correspondiente a la zona “Código 01” del anexo de la resolución ministerial 1.057/2011».
- Numeral 4.º: «Exonérase a la empresa XX S. A. del impuesto a las rentas de las actividades económicas (IRAE) por las rentas derivadas de la venta de viviendas amparadas en la presente declaratoria promocional».
- Numeral 7.º: «Exonérase a la empresa XX S. A. del impuesto a las transmisiones patrimoniales (ITP) que se genere, en caso de que dicha empresa disponga la venta de las viviendas cuya construcción amerita la presente declaratoria promocional, en los términos y condiciones dispuestos en el literal e del artículo 10 del decreto 355/011, alcanzando tanto al enajenante como al adquirente».

La declaratoria promocional otorgada por el MVOTMA en virtud de la ley 18.795 y el decreto 355/2011, en su artículo 10, establece:

- a) Exoneración de las rentas derivadas de la primera enajenación de las viviendas promovidas a los efectos del impuesto a la renta de las actividades económicas (IRAE), siempre que dicha enajenación *se efectúe como máximo hasta nueve ejercicios posteriores al ejercicio en que finalice la obra.*
[...]
- f) Exoneración del impuesto a las transmisiones patrimoniales, aplicable a la parte enajenante y adquirente en la primera enajenación, siempre que dicha enajenación *se efectúe como máximo hasta nueve ejercicios posteriores al ejercicio en que finalice la obra* [los destacados son nuestros].

IX. CONCLUSIONES

Impuesto a las transmisiones patrimoniales

1. El título 19 (ITP), en su artículo primero, literal A, establece como hecho generador del impuesto las transmisiones patrimoniales de bienes ubicados en el país, el que gravará las enajenaciones de bienes inmuebles y de los derechos de usufructo, de nuda propiedad y de uso y habitación.
2. Por lo expuesto, tanto la compraventa proyectada de la nuda propiedad como la del derecho de usufructo se encuentran gravadas por el ITP. La exoneración dispuesta opera en la medida en que acaezcan los elementos dispuestos en la norma al momento de la configuración del hecho generador del tributo (momento o instante de la celebración de la compraventa de nuda propiedad y usufructo documentada en forma) y dentro del plazo dispuesto en la normativa (nueve ejercicios posteriores al ejercicio en el que finalice la obra).
3. En el caso concreto, la exoneración respecto del ITP opera en la primera transmisión patrimonial. Esta primera transmisión ocurrirá en el instante o momento en el que el bien se trasmita del patrimonio del promovido al patrimonio del adquirente, una cuestión de prueba documental respecto a su ocurrencia.
4. De acuerdo con lo dispuesto en las distintas normas, solo estará exonerada la primera transmisión patrimonial, por lo que se sugiere que las compraventas desmembradas —nuda propiedad y usufructo— sean documentadas en el mismo acto, a los efectos de despejar cualquier duda de la ocurrencia del hecho generador y de su exoneración, ya que si el acto no está exonerado y lo estará solo en la primera transferencia, estará gravado por dichos tributos. Asimismo, en consecuencia, y para el caso de optarse por la realización del negocio en un solo acto, se deberá realizar una única declaración jurada.

Impuesto a la renta de las personas físicas e impuesto a la rentas de las actividades económicas

1. El enajenante, en este caso concreto, es una sociedad anónima; en virtud de lo dispuesto en el artículo 5.º del título 7 del TO de 1996, no es sujeto pasivo del IRPF por incremento patrimonial y sí del IRAE, por lo que se comparte la opinión de la DGI en cuanto a que no paga el IRPF por incremento patrimonial al momento de las enajenaciones.
2. Por lo tanto, en la compraventa de la nuda propiedad y del usufructo proyectadas, la parte enajenante no pagará IRPF por incremento patrimonial, y si se cumple con las condiciones establecidas que regulan la exoneración, tampoco pagará el IRAE, con especial atención a que las compraventas de la nuda propiedad y del usufructo que portan la prueba del acaecimiento del hecho generador de la transmisión patrimonial ocurran dentro del lapso de tiempo previsto para la exoneración (nueve ejercicios posteriores al ejercicio en el que finalice la obra).
3. En el escenario planteado por la consulta, se llevan a cabo dos transferencias patrimoniales: la nuda propiedad se transfiere a una persona, mientras que el usufructo se transfiere a favor

de otra distinta. Según lo establecido en la ley, solo la primera de estas transmisiones patrimoniales queda exenta de impuestos, por lo que es necesario abonar el impuesto correspondiente a las transmisiones posteriores que cumplan con el hecho generador del impuesto establecido en el artículo 1.º, literal A del título 19 del TO de 1996.

4. La circunstancia de que ambas transferencias se realicen en una misma escritura complica la determinación de cuál de ellas constituye la primera transmisión. En este contexto, se comprende la posición de la Administración al extender la exoneración a ambos actos, evitando así la dificultad de definir cuál acto debe beneficiarse de la exoneración.

Escs. Valeria Benacedo, Fabiana Altez,
Graciela Flores y Ana Irabedra
Informantes

La Comisión de Derecho Tributario, integrada por los Escs. Fabiana Altez, Ana Clara Radice, Valeria Benacedo, Vanina Mangiarotti, Julia Sánchez, Mirta Sosa, Graciela Flores, Alejandro Echevarría y Ana Irabedra, aprueba el presente por unanimidad.

Escs. Fabiana Altez y Ana Irabedra
Coordinadoras alternas

*Informe aprobado por la Comisión Directiva Nacional
de la AEU el 28.11.2023, expediente 2919/2023.*