

42° Convención Notarial

Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires

6, 7 y 8 de septiembre de 2017

“LAS TRANSMISIONES DE DOMINIO CON MOTIVO DE LA
LEY 27.260.”

Autor: Esc. Ángel Francisco Cerávolo

Tema 1. Sinceramiento Fiscal: circulación y valoración de los títulos.

Coordinador 1: Esc. Julián González Mantelli.

Coordinador 2: Esc. Ángel Cerávolo.

Subcoordinadora Novel Adjunta: Esc. María Florencia Costa

Tema 1:

Título: “LAS TRANSMISIONES DE DOMINIO CON MOTIVO DE LA LEY 27.260.”

Autor: Esc. Ángel Francisco Cerávolo

PONENCIA

- Las normas contenidas en la ley 27260, no modifican los requisitos exigidos por el Código Civil y Comercial, debiendo el acto transmisivo cumplir con el art 1892, esto es “el acto jurídico revestido de las formas establecidas por la ley, que tiene por finalidad transmitir o constituir un derecho real”
- Respecto de inmuebles, a los efectos de cumplimentar con el requisito del artículo 38 in fine de la ley 27260, se requerirá la transmisión del dominio a favor del sincerante, con título y modos suficientes, o sea, respecto del título, un acto jurídico instrumentado en escritura pública, del cual surja en forma expresa o tácita el negocio causal, o en su caso, el reconocimiento de esa titularidad, en caso de haber estado el sincerante en la posesión del inmueble.
- La ley sólo posibilita la exteriorización de una situación jurídica oculta, con determinados efectos o ventajas impositivas; es ese reconocimiento, sinceramiento o exteriorización de esa realidad, la causa del título suficiente; su ponderación y adecuación al ordenamiento jurídico de modo de obtener un negocio jurídico plenamente eficaz es tarea del Notario, como en todos los actos que instrumenta en los documentos de los que es autor.
- El relato continente del sinceramiento de la situación jurídica oculta, determinará, al menos entre las partes, el momento de incorporación del activo al patrimonio, o la causa que determine sus efectos temporales. En los casos en que sólo se invoque la ley como causa transmisiva, habrá de interpretarse que se está ante el reconocimiento de una simula-

ción en el acto de adquisición previo, o en su caso de una interposición de persona disimulada u oculta, debiendo retrotraerse los efectos temporales de la adquisición del sincerante a aquel momento; ello sin perjuicio de los derechos que los terceros pudieran invocar.

LAS TRANSMISIONES DE DOMINIO CON MOTIVO DE LA LEY 27.260

La ley 27.260, denominada genéricamente “Programa Nacional de Reparación Histórica para Jubilados y Pensionados, consta de dos “Libros”, el primero que regula específicamente dicho “programa”, y el Libro II que contiene el denominado “Régimen de Sinceramiento Fiscal”, conteniendo su Título I el “Sistema voluntario y excepcional de declaración de tenencia de moneda nacional, extranjera y demás bienes en el país y en el exterior.”

La gran novedad del régimen de exteriorización o blanqueo, respecto de otros anteriores, es que permite el sinceramiento de activos como propios aun cuando consten a nombre de terceros, sea que éstos los tuvieren declarados o no.

Exige, en algunos casos¹, que los bienes consten a nombre de la persona del sincerante antes del vencimiento de la declaración jurada correspondiente al año 2017, bajo pena del decaimiento de los beneficios fiscales que la ley otorga. Diferente trato da a los casos en que los bienes consten a nombre de *“sociedades, fideicomisos, fundaciones, asociaciones o cualquier otro ente constituido en el exterior cuya titularidad o beneficio les correspondiere al 31 de diciembre de 2015, inclusive”*² no exigiendo en estos casos la transferencia a nombre del sincerante.³

El propósito del presente trabajo es analizar la eficacia y conveniencia de los actos jurídicos que habrán de efectuarse con motivo de la exigencia contenida en el artículo 38 de la normativa.-

Requisitos de las transmisiones de derechos reales en derecho comparado y en nuestro sistema.-

I.- La transmisión de la propiedad inmobiliaria en los sistemas derivados de la tradición romanística (Civil Law, por oposición al Common Law) pueden agruparse en

¹ Cuando constaren a nombre del cónyuge del sincerante, o de sus ascendientes o descendientes residentes o no en el país, o de otros terceros que residan en el país, en virtud de la remisión que efectúa al art. 36 y lo normado en el Decreto reglamentario.

² Conforme art. 39

³ La misma es facultativa, pero en su caso tiene el tratamiento de “no onerosa”, del mismo modo que las efectuadas con motivo del art. 38. (Ver decreto)

tres grandes grupos:

a. Los que siguiendo el sistema del ABGB austríaco, exigen la existencia de los tres requisitos del derecho romano, a saber: i. el consentimiento de las partes, ii. el "títulus adquirendi", o sea la causa del contrato traslativo, la justificación de la transmisión de la propiedad, títulos que pueden ser la venta, la permuta, la donación, etc., y iii. la entrega de la cosa, o sea el "modus adquirendi". En esta línea, nuestro sistema y, entre otros, Holanda, Suiza, numerosos países de Europa del Este, España, y diversos países iberoamericanos.

b. El sistema del Código de Napoleón que requiere sólo el consentimiento y la causa de adquisición, sin necesidad de la tradición. Así, se declara que "la obligación de entregar la cosa se perfecciona con el mero consentimiento de las partes contratantes... convierte al acreedor el propietario... aunque la entrega de la cosa no se haya efectuado (art. 1138). Siguen el principio del consentimiento traslativo, además de Francia, Portugal, Italia, Rumania, Polonia Dinamarca Noruega Finlandia, Islandia, y Mexico, entre otros.

c. Por último el sistema del el BGB alemán que suprimen la necesidad del "títulus adquirendi", exigiendo sólo el consentimiento y la entrega, pero no el requisito de la causa en el acto de la voluntad. Allí el acto jurídico abstracto produce efectos jurídicos son independencia de la existencia de una causa (tabla 8).⁴

II.- Nuestro sistema, de origen románico puro, requiere "título suficiente" (art. 1892 del Código Civil y Comercial de la Nación) o como lo llamaban los romanos "iusta causa traditionis", o sea un negocio causal que tiene por objeto transmitir un derecho de propiedad.

Expresa al respecto LAFFAILLE que "*Los romanistas señalan esta diferencia, fundada en que el mismo sería la 'fuente' del acto o hecho que determina la adquisición: así la venta, en cuya virtud se entrega la cosa; pero que por sí misma no determina la transferencia de dominio, que sólo se opera por la segunda, es decir, mediante la tradición, uno de los 'modos' autorizados.*"⁵ "*para convertir al 'accipiens' en propietario —que es la solución buscada— se impone un título suficiente: venta, donación, per-*

⁴ Ver. Francesco Galgano. Atlas de Derecho Privado Comparado. Ed. Fundación Cultural del Notariado. Madrid. 2000. p. 190.

⁵ Laffaille, Héctor. Derecho Civil Tomo III. Tratado de los Derechos Reales. Vol I. pág 449. Ed Compañía Argentina de Editores. Buenos Aires 1943

*muta, pago, etc. Según se explicó, el ‘modo de adquirir’ viene a complementarlo en nuestro sistema y reunidos ambos, con las formalidades de la ley, permiten efectuar la transferencia del dominio con relación a inmuebles.”*⁶.

Como se expresó anteriormente, la necesidad de título suficiente, esto es, negocio jurídico causado, diferencia a nuestro sistema del alemán en el cual se caracteriza la transmisión como un “‘acto abstracto’, ya que puede faltar la ‘causa’ de la misma, o sea un negocio jurídico válido, sin que deje de conservar toda su eficacia el derecho real, cuya constitución o transferencia surja del respectivo asiento.” “Queda por completo apartada, la ‘causa’, o sea el contrato, origen del traspaso, cuyos vicios no trascienden a la inscripción; ni tampoco el conocimiento de ellos afecta la buena fe de los terceros”⁷

No es concebible, en nuestro derecho, una escritura por la cual A le “transmita el dominio” a C, sin más, sin indicar el negocio causal que tiene ese objeto; requiere tal transmisión ser causada, requiere de un negocio cuyo objeto sea tal transmisión, fuere venta, permuta, dación en pago, aporte a sociedades, etc, de modo que se configure el “título suficiente”, la “iusta causa traditionis”.

La ley 27260 y el título a favor del sincerante.-

III.- *La ley 27260, en su libro II contiene el denominado “Régimen de Sinceroamiento Fiscal”*⁸, regulando un “Sistema voluntario y excepcional de declaración de tenencia de moneda nacional, extranjera y demás bienes en el país y en el exterior.”⁹ permitiendo “*declarar de manera voluntaria y excepcional ante dicha Administración Federal, la tenencia de bienes en el país y en el exterior, en las condiciones previstas en el presente Título, dentro de un plazo que se extenderá desde la entrada en vigencia de esta ley hasta el 31 de marzo de 2017, inclusive.*”¹⁰

El artículo 37 de la normativa, permite expresamente la declaración de bienes inmuebles, que “*deberán ser preexistentes a la fecha de promulgación de la presente ley en el caso de bienes declarados por personas humanas y a la fecha de cierre del*

⁶ Laffaille, Héctor. Obra citada. Vol I. pág 561.

⁷ Laffaille, Héctor, Obra citada. Vol I. pág. 564.

⁸ Título del Libro II

⁹ Denominación del Título I del Libro II de la ley 27260

¹⁰ Artículo 36 de la ley

último balance cerrado con anterioridad al 1° de enero de 2016, en el caso de bienes declarados por personas jurídicas. En adelante se referirá a estas fechas como Fecha de Preexistencia de los Bienes.”¹¹

Dispone el artículo 38 que *“Cuando se trate de personas humanas o sucesiones indivisas, a los efectos del presente artículo, será válida la declaración voluntaria y excepcional aun cuando los bienes que se declaren se encuentren en posesión, anotados, registrados o depositados a nombre del cónyuge del contribuyente de quien realiza la declaración o de sus ascendientes o descendientes en primer o segundo grado de consanguinidad o afinidad, o de terceros en la medida que estén comprendidos en el artículo 36 de la presente ley, conforme las condiciones que establezca la reglamentación.”* Exige en tal supuesto, su último párrafo, que: *“Con anterioridad a la fecha de vencimiento para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2017, los bienes declarados deberán figurar a nombre del declarante. El incumplimiento de esta condición privará al sujeto que realiza la declaración voluntaria y excepcional de la totalidad de los beneficios previstos en el presente título.”*

A su vez, reglamentando la obligación impuesta por la ley de que los bienes “figuren” a nombre del declarante en el plazo previsto en la normativa, el artículo 2° del Decreto Reglamentario 895/2016, dispuso que *“A los fines de lo indicado en el último párrafo del artículo 38, las operaciones tendientes a que los bienes declarados se registren a nombre del declarante serán no onerosas a los fines tributarios y no generarán gravamen alguno. También estarán eximidas de los deberes de información dispuestos por la Administración Federal de Ingresos Públicos.”*

La ley con claros fines recaudatorios, permitió no sólo la exteriorización de la existencia de bienes no declarados en cabeza de la persona, sino también el “sinceramiento” de la propiedad de bienes no declarados incluso cuando su titularidad dominial estuviere a nombre de otra persona (“testaferro”). Y más allá de las dudas iniciales, ello se lo permitió aun en el caso de que el bien estuviera declarado por ese “testaferro”, incluyendo el caso de titularidad de inmuebles a nombre de sociedades (declarados por esta) cuando el sincerante tuviera a su vez declaradas su participación social (blanco-blanco).

¹¹ Artículo 37.

Impuso en ese caso, la carga de que el bien conste a nombre del sincerante, en los casos previstos en el art. 38, en un plazo determinado. Ante ello, y por la vaguedad terminológica de la normativa, los operadores jurídicos y en especial el notariado, ha discurrido largamente intentando dilucidar cuáles son esas “*operaciones tendientes a que los bienes declarados se registren a nombre del declarante*” ya que la norma nada dice, más allá de decretar su “no onerosidad”.

Así se han sostenido las siguientes posturas:

- a) Se trata de una “adquisición legal”, en los términos del artículo 1894 del CCyCN, por lo que la adquisición por parte del sincerante operaría “por mejor efecto de la ley”

- b) La operatoria debe respetar la necesidad del título y modo suficientes, previstos en el artículo 1892 del Código, diferenciando en lo que hace a la necesidad de la causa de la transmisión entre:
 - i. Quienes entienden que la ley es causa suficiente del negocio jurídico que sustenta el título suficiente.

 - ii. Quienes, por el contrario, entienden que la ley no importa modificación alguna al sistema de transmisión de derechos reales previstos en el código, ni configura causa suficiente de adquisición, debiendo estarse a la realidad del negocio o situación jurídica que permanecían ocultos, y quedan exteriorizados mediante la presentación excepcional ante el fisco, siendo ese negocio exteriorizado la causa del título suficiente.

Análisis de las distintas posturas:

a) adquisición legal:

La primera de las posturas importaría, en la práctica, atento su operatividad “de iure”, que el sincerante fuera con su declaración impositiva en el marco de la ley -

acreditando el acogimiento a la normativa fiscal-, al Registro de la Propiedad, y solicite la inscripción del inmueble a su nombre. Ello ha sido descartado de plano por la doctrina especializada, y por la normativa dictada por los Registros de la Propiedad Inmueble con motivo de la aplicación de la ley. En todos los casos se requiere de una escritura pública como título transmisivo (arts. 1892 y 1017 del CCyCN).-

b) Necesidad de título suficiente

No hay prácticamente hesitaciones en la doctrina, respecto de la necesidad de un negocio jurídico otorgado en escritura pública por el sincerante y la persona del “testaferro” a nombre de quien estaba el inmueble

Ahora bien, y en atención a la necesidad de la existencia de un negocio jurídico causado en nuestro sistema, como se relacionó más arriba, debe dilucidarse si es la ley la causa de la operatoria jurídica instrumentada en la escritura pública, y por tanto basta que el testaferro le transmita al sincerante, alegando el sólo cumplimiento de la normativa con la pertinente presentación y pago de la multa excepcional (postura b i); o si por el contrario debe interpretarse que la ley simplemente permite la exteriorización de una realidad jurídica oculta, con una importante disminución en la carga fiscal que ese sinceramiento importa, y el perdón de los tributos omitidos, pero a los efectos de causar la transmisión debe estarse a la exteriorización de un negocio o situación jurídica ocultos recurriéndose a las figuras habituales del derecho vigente, vgr. reconocimiento de una simulación y transmisión en virtud de ello, alegación de la existencia de un mandato oculto y transmisión por rendición de cuentas, etc. (postura b. ii).

b.i.) La ley es causa suficiente

En esta postura se interpreta que al exigir la normativa, en algunos casos (art. 38) que el inmueble figure a nombre del sincerante en el plazo legal, su mera alegación basta para que el título sea suficiente.

Dentro de esta postura, a su vez, debe diferenciarse entre:

b.i.i) Quienes sostienen que en virtud de que la ley es suficiente, la adquisición o reconocimiento del dominio tiene efectos desde la fecha de la escritura que

con base en el acogimiento al régimen se efectuare.

Esta postura desconoce lo que surge de la letra expresa de la normativa, esto es, que se trata del “sinceramiento” de una situación o relación jurídica existente, y que la misma debe ser anterior, al menos, a la fecha de “preexistencia” determinada en la ley y su reglamentación (22 de julio de 2016).

b.i.ii) Quienes entienden que la ley supone la existencia de una simulación o negocio oculto, y que al permitir su “sinceramiento”, la ley, como causa, supone el reconocimiento de esa simulación.

Esta postura reconoce la existencia de un negocio o situación oculta o simulada, y que por tanto, al alegarse sólo la ley como causa, supone en todos los casos la exteriorización de esa simulación. Consecuentemente, al alegarse sólo la ley, sin indicarse nada más, ha de estarse a la fecha del negocio original, como momento de adquisición de los bienes por parte del sincerante, ya que se supone que el negocio fue simulado, ocultándose al verdadero dominus.

Claramente, no existen grandes diferencias con la referenciada como postura b.ii., ya que no se predica la innecesariedad de la existencia de un negocio oculto que obre como causa de la transferencia, sino que lo presupone.

Esta postura tiene la virtud de entender que la mera alegación de la ley supone la existencia de la simulación que se exterioriza como causa que el título suficiente requiere; por tanto, no podrá entenderse que la carencia de toda otra alegación de causa torne observable el título.

La crítica que puede efectuársele, es que supone siempre la existencia de una simulación, lo que en muchos casos no será correcto.

En efecto la simulación existe “cuando las partes de un negocio bilateral, de acuerdo entre ellas –o el autor de una declaración con destinatario determinado en inteligencia con éste- dictan una regulación de intereses distinta de la que piensan observar en sus relaciones, persiguiendo a través del negocio un fin (disimulado) divergente de su causa típica. Fin divergente que : a) puede ser también de autonomía privada, caracterizando un tipo de negocio diferente al simulado, o b) puede ser de naturaleza contraria, extraño al cometido de la autonomía privada. En la primera hipótesis (a), la simula-

ción se acostumbra a denominar relativa (por ejemplo, se celebra una venta para fin de donación, o una venta con facultad de retracto para un fin de mutuo con garantía real). En la segunda hipótesis (b), en la que la intención práctica de las partes no se dirige a ningún negocio, la simulación se suele llamar absoluta (por ejemplo, se realiza una enajenación sin ninguna causa que pueda justificarla; sólo para sustraer a los acreedores la garantía constituida por los bienes del deudor.)¹² Como se observa, el acuerdo simulatorio requiere la connivencia de las partes del contrato. Con un claro ejemplo trata en forma específica el tema De Castro y Bravo: “Cuando I celebra un negocio en su propio nombre con T y éste no está implicado en el propósito de que sus resultados recaigan en D, habrá simplemente un negocio entre I y T. Aunque luego, por efecto, por ejemplo, de la representación indirecta, los derechos adquiridos de T pasen directamente al patrimonio de D.”¹³ No puede explicarse ese negocio bajo la forma de una simulación, sino en todo caso de un mandato oculto.

b.ii) La ley no es causa suficiente. Se requiere la exteriorización de una causa, consistente en un negocio jurídico producto de la exteriorización de la situación o relación jurídica oculta.

En este sentido se expone que la ley sólo impone la “carga” de efectuar la transmisión de dominio a favor del “exteriorizante” en el plazo que determina; de no cumplirse tal condición se pierden los beneficios fiscales de la ley.

La norma contenida en la ley 27260, no modifica los requisitos exigidos por el Código Civil y Comercial, debiendo el acto transmisivo cumplir con el art 1892, esto es “el acto jurídico revestido de las formas establecidas por la ley, que tiene por finalidad transmitir o constituir un derecho real”

En otras palabras, y respecto de inmuebles, a los efectos de cumplimentar con el requisito del artículo 38 in fine de la ley 27260, se requerirá la transmisión del dominio a favor del sincerante, con título y modos suficientes, o sea, respecto del título, un acto jurídico instrumentado en escritura pública, del cual surja en forma expresa o tácita el negocio causal. Al respecto, subyacerá en la transmisión el sinceramiento de un negocio

¹² Betti, Emilio. “Teoría General del Negocio Jurídico. Segunda Edición en Español, Madrid 1959. pág. 297.

¹³ De Castro y Bravo, Federico. “El Negocio Jurídico”. Civitas Ediciones. Madrid.2016. pág.342.

y situación jurídica oculta, que pudo haber sido producto de una simulación (ilícita en sus inicios pero lícita en virtud de la ley, si sólo se trató de un ocultamiento fraudulento al fisco), de un mandato oculto, de la interposición de una figura societaria, etc.. El “sinceramiento” de la situación jurídica y fiscal alude, indudablemente, a una situación de ocultamiento del negocio y situación jurídica real, que en virtud de su exteriorización habilitará la trasmisión del dominio de inmuebles “sincerados” a su verdadero titular, siendo causa suficiente la declaración del transmitente y del sincerante adquirente, de dicho ocultamiento y de la realidad negocial, siendo conveniente dotar de la mayor cantidad de elementos probatorios de la operatoria oculta, a efectos del resguardo respecto de eventuales acciones de otros terceros.

IV. Los efectos de la adopción de una u otra postura:

a. Los efectos temporales:

Es de suma importancia analizar el momento que ha de tenerse en cuenta a los efectos de la incorporación del activo en el patrimonio de la persona sincerante. Ello a los efectos patrimoniales matrimoniales, sucesorios, y en relación a otros terceros.

Como expresamos, algunos doctrinarios han expresado que la ley es la única causa, y por tanto, consideran que la adquisición opera con y por la misma, no teniendo efectos retroactivos, ni siquiera entre las partes. (Postura b.i.i). En consecuencia, para los sostenedores de ello, si una persona sincerante estaba casada con régimen de ganancialidad a fines de julio de 2016 (fecha determinada por la ley como de preexistencia de los bienes) y al momento de la presentación ante la Afip o al realizarse la escritura de transmisión, está divorciada, el bien sincerado no entra en la partición de los bienes gananciales. Entendemos que esta postura choca flagrantemente contra principios elementales del derecho positivo, y fundamentalmente con los presupuestos normativos de la misma ley 27260.

Para quienes entienden que en todo caso la ley presupone la existencia de una simulación habrá de estarse al momento de realización del negocio simulado, a efectos de determinar el momento en que el bien se incorpora al patrimonio del sincerante.

Igual criterio debe adoptarse para quienes postulan que la ley sólo posibilita la exteriorización de una situación jurídica oculta y que ello es la causa del título suficiente, parece claro que, al menos entre las partes, ello determinará el momento de incorpo-

ración del activo al patrimonio. Dicho con un ejemplo, si se dijera que el “testaferro” adquirió con dinero provisto por el “sincerante” y en virtud de un mandato oculto, la transmisión operará hoy con causa en la rendición de cuentas debida, operando sus efectos en forma retroactivo al momento del negocio jurídico efectuado en base a ese mandato, con las consecuencias que ello produzca; así, si ese mandante hoy sincerante era casado en aquel momento y hoy divorciado, dicho bien sería ganancial, requiriéndose en consecuencia su adjudicación por partición, o el asentimiento para su disposición (art. 482 CCyCN).

b.- Los efectos en relación a la bondad del título:

En un primer análisis genéricamente entendemos que, de haberse exteriorizado el negocio o situación jurídica oculto, alegándose ello como causa del título, habrá que estar a ella en el análisis de su bondad a efectos de su circulación. Nada difiere del análisis habitual en este tipo de operatoria.

En el supuesto de sólo alegarse la ley 27260 como causa, entendemos que habrá de suponerse la simulación, si esta fuere posible y participaren del acto las personas que actuaron inicialmente. Podría también, en aras de la defensa de la bondad del título, entenderse que hubo otra figura tal como una interposición de persona simulada, ocultándose la del verdadero titular, u otra figura que conforme el relato de las partes, resultare compatible con las declaraciones de las mismas. Dicho de otro modo, si el sincerante y el “testaferro” declaran que fue el primero en realidad quien aportó los fondos para la compra que realizó el segundo, y que siempre fue éste quien habitó el inmueble o quien tuvo su posesión efectiva, etc, habrá que considerarlo como una rendición de cuentas en un mandato que mantuvieron oculto, y analizarlo como tal.

Va de suyo que el relato debe guardar adecuada coherencia, y que cuantos más elementos existan tendientes a demostrar la verdadera existencia de la situación jurídica oculta, más defensa ante eventuales ataques de terceros, podrá tener el titular del dominio, fundamentalmente en razón de la “no onerosidad” que resultará del mismo-

El tercer adquirente tendrá, a su vez, la defensa que brinda el artículo 392 del CCyCN, en tanto se den los supuestos de la norma, buena fe y título oneroso.