

42° Convención Notarial

Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires

6, 7 y 8 de septiembre de 2017

“LA TRANSMISIÓN DE DOMINIO DE INMUEBLES POR SINCERAMIENTO
FISCAL Y LA TEORÍA DUALISTA DE LA CAUSA.”

Autor: Esc. Néstor Daniel Lamber

TEL. 011-4262-2489

nestor.lamber@speedy.com.ar

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: “LA TRANSMISIÓN DE DOMINIO DE INMUEBLES POR SINCERAMIENTO FISCAL Y LA TEORÍA DUALISTA DE LA CAUSA.”

Autor: Esc. Néstor Daniel Lamber

PONENCIA:

1.- El art. 38 inc. d) de la ley 27.260 permite la transmisión de inmueble con características excepcionales, para la titularización por el verdadero propietario ante el reconocimiento del previo acto simulado, y basta con su sola acreditación para dar razón a esta transmisión.

2.- La teoría dualista de la causa fin explica adecuadamente este régimen de excepción, entendida en su doble aspecto y con conforme a la literalidad del art. 281 CCyC: se funda, en sentido objetivo, genérico y tipificado, en la propia ley, que debe invocarse expresamente; y en sentido subjetivo -como en todo acto jurídico- en los motivos lícitos tendido en cuenta por las partes que pueden estar incorporados en forma expresa o tácita).

3.- La omisión o falsa expresión de esas otras razones subjetivas no generan la nulidad de la transmisión por sinceramiento fiscal, conforme la norma del art. 282 CCy).

No se objeto de observación la escritura de transmisión de derechos reales por sinceramiento fiscal que no se deje constancia en forma expresa de otros motivos subjetivos que excedan la reconocida manda *adversum fiscum* perdonada al acogerse al régimen, ni la expresión insincera, vaga o confusa de otras razones subjetivas, ni la omisión de la constancia del pago de impuesto especial.

4.-Es recomendable dejar constancia del pago del impuesto especial del art. 41 ley 27.260 en la escritura de transmisión de dominio por sinceramiento fiscal, pero su omisión no hace observable el título, dado que aún cuando el sincerante pierda los beneficios fiscales de esta ley, no hay acción real para retrotraer el dominio al titular aparente por la situación previa.

5.- La obligación de transmitir el dominio al sincerante podrá cumplirse una vez transcurrido el plazo para ello, pero no se fundará en la ley en cuestión, sin que tendrá el tratamiento de una transmisión de dominio por el reconocimiento de simulación del

derecho ordinario, caso en que deberán acreditarse expresamente los motivos lícitos que constituyan su causa fin, y, en consecuencia, no gozará de la excepciones ni beneficio de la causada en la ley 27.260.

1.- LA EXCEPCIONAL TRANSMISIÓN DOMINIAL POR SINCERAMIENTO FISCAL

El art. 38 inc. d) de la ley 27.260 regula la transmisión de dominio de inmuebles fundada en la declaración voluntaria y excepcional de la “tenencia” de la cosa por quien no es el propietario con título causal inscripto (art. 36 ley 27.260) ante la Administración Federal de Ingresos Públicos, e impone la obligación de “*figurar a nombre del declarante*” en el término máximo del vencimiento para la presentación de la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período 2017, pero oportunamente se determinará en fecha estimable en principio el mes de abril de 2018 (conf. art. 38 inc. d) in fine ley citada).

La ley de marras y el Decreto 896/2016, solo se refieren a la voluntad unilateral del sincerante (titular real), curiosamente sin requerir aceptación, consentimiento, asentimiento, ni renuncia o abdicación del titular aparente. Solo el art. 10 del a RG 3919 de la AFIP (texto s/RG 3943/2016) -en su segundo párrafo- exige que el testafiero o su representante presten conformidad mediante el procedimiento previsto en el micrositio “Sinceramiento” del sitio web de la AFIP, con clave fiscal nivel 3, a los efectos de otorgar ese organismo la validación del procedimiento administrativo. Omite toda declaración bajo la forma escritura pública a ese momento, que solo lo exige para el poder que invoque el representante voluntario.

En sentido literal y estricto la ley solo pareciera requerir la declaración unilateral de quien pone de manifiesto al real titular en lugar del aparente, situación que presume en caso de ser cónyuge, ascendiente o descendiente en primero o segundo grado de consanguinidad o afinidad, pero luego extiende a terceros, sean persona físicas o jurídicas, con consideraciones solo con respecto a su domicilio (art. 38 inc. d) 2º parr. ley 27.260): Sin embargo, para no violar elementales derechos constitucionales, se requerirá el consentimiento de quien reconoce no ser titular al momento de la transmisión de dominio.

La norma, si bien adolece de una precisa terminología jurídica, se refiere a la exteriorización voluntaria y excepcional del real titular y titular de la relación de poder del inmueble, pese a ser otra persona física o jurídica la que ostente el título inscripto a su nombre (titular aparente).

Se trata, en rigor de verdad, en la exteriorización del titular real de la cosa frente al aparente. La situación jurídica existente que se sincera, objetivamente está comprendida en

el concepto de simulación del art. 333 CCyC al decir que *“la simulación tiene lugar cuando se encubre el carácter jurídico de un acto bajo la apariencia de otro, o cuando el acto contiene cláusulas que no son sinceras, .. o cuando por él se constituyen o transmiten derechos a personas interpuestas que no son aquellas para quienes en realidad se constituyen o transmiten”*. Expresamente refiere a la falta de cláusulas sinceras, en especial a cuando se recurre a interpósitas personas, coincidiendo con la terminología de “sinceramiento” de la ley 27.260¹.

El acto no sincero o simulado, se diferencia del acto fiduciario tipificado en el que se hace público -y posible de conocer por terceros- que el titular fiduciario no es el que tiene el interés personal en el derecho (dominio pleno en el caso), sino que actúa por cuenta e interés el titular real del interés jurídico protegido (fiduciante, fideicomisario o beneficiario). También se diferencia del acto fraudulento, que es el que se hace en perjuicio del acreedor del titular real, y su efecto será la inoponibilidad a éste. El acto simulado puede ser un vehículo para configurar el fraude a determinados acreedores pero no se identifica con él, como sucede en los casos de simulación ilícita causada en evitar una prohibición legal de orden público pero que no perjudique a acreedores del titular real.

La simulación podrá ser de lícita, cuando encubre otro acto real válido y eficaz, que en principio debe probarse mediante el respectivo contradocumento, que solo admite su falta cuando la parte justifique las razones de su inexistencia o imposibilidad de presentación mediante circunstancias que hacen inequívoca la simulación (art. 335 CCyC). En estos casos, al ser el negocio causal subyacente eficaz, el titular aparente transmite al propietario real el dominio del inmueble por esta causa, que debe probar por el contradocumento con la suficiente certeza en cuanto a fecha y autores para su oponibilidad a terceros, o su reconocimiento por las partes. La omisión del contradocumento solo tendrá aptitud excepcional, y su acabada acreditación causal aparece en instancia judicial en caso de incoarse la respectiva acción judicial.

La transmisión del dominio simulado por este negocio subyacente casual tendrá efectos actuales frente a terceros. El propietario real ante éstos lo es desde el nuevo acto traslativo,

¹ Conf. GATTARI, Carlos María – SINCERAMIENTO PATRIMONIAL Y FISCAL DE NEGOCIOS JURIDICOS SIMULADOS – Ed. Di Lalla, Bs.As, 2017, pág. 473. *“Estamos frente a un norma de excepción que presume la existencia de una simulación ilícita, de una violación a la ley.”*

p.ej. en cuanto sus efectos relativos a los actos celebrados por el titular aparente, la responsabilidad tributaria, daños de la cosa, reclamo y cobros de seguros, entre otros.

La simulación también podrá ser ilícita, cuando perjudique a uno o más tercero, cuyo efecto será la nulidad del acto. El objeto de este acto subyacente es ilícito en cuanto es lesivo de derechos ajenos (art. 279 CCyC) y en consecuencia deviene en motivos ilícitos no admitidos como causa del acto jurídico mismo (art. 281 CCyC). El acto no es lícito, y en consecuencia, no es acto jurídico por definición (art. 259 CCy). En estos casos la causa de la transmisión del dominio del inmueble al titular real no es el negocio subyacente, sino el reconocimiento mismo de la simulación, y la consecuente restitución o transmisión de los derechos se hace conforme el efecto de los actos nulos (arts. 390, 391 y 392 CCyC), dado que ese negocio previo es un hecho simple en los términos del art. 391 CCyC, que no llega a constituir un acto jurídico.

El acogimiento a la ley 27.260 importa el reconocimiento por el sincerante y el titular aparente del motivo de eludir o evadir tributos en perjuicio del Estado². El negocio subyacente adolecía de ilicitud por ser lesivo a derechos ajenos; pero la ley en análisis otorga un perdón sobreviniente y extraordinario de esta causa ilícita por el acogimiento y determinación del impuesto del art. 41 de la propia ley, no requiriendo más que la declaración “*voluntaria y excepcional*” del tenedor -o poseedor- del inmueble, sin necesidad de contradocumento alguno, ni justificación de su inexistencia o imposibilidad de presentación, haciendo expresa excepción al art. 335 CCyC.

El art. 38 inc. d) in fine ley 27.260 impone la obligación del transmitir el dominio al titular real en plazo perentorio, por lo cual es la causa objetiva fuente de la misma; pero a la vez, convierte el negocio subyacente antes ilícito en lícito, al desaparecer el perjuicio a los derechos del Estado como tercero. Esta particular situación nos lleva tener que explicar la causa de la transmisión de dominio por sinceramiento fiscal, en su aspecto dual, receptado en la reforma legislativa en el art. 281 CCyC, en este el caso donde la ley es la causa objetiva, o razón categórica común a todo sinceramiento, y el negocio subyacente, incluido el devenido lícito, son los motivos exteriorizados, en forma expresa o tácita, esenciales a ambas partes.

² Conf. GATTARI, Carlos M. op. cit. Pág.. 473: “*Estamos ahora en el terreno de las simulaciones ilícitas adversus fiscum*”

2.- NATURALEZA JURIDICA DE LA TRANSMISION POR SINCERAMIENTO FISCAL

El carácter excepcional de esta transmisión que regulariza la titularidad real de derechos reales inmobiliarios es un supuesto de transmisión derivada, y debe cumplir con los recaudos del art. 1982, 1893 y concs. CCyC. Requiere, como adquisición derivada del titular aparente al sincerante, la constitución de un título documental, escritura pública en el caso de inmuebles, con la concurrencia de la voluntad de ambas partes del sinceramiento. Solo en ese sentido debe leerse la frase del 2º párr. del inc. d) del art. 38 ley 27.260 de “*figurar a nombre del declarante*” antes del término impuesto, como la obligación de otorgar esta escritura pública, con independencia que su definitiva toma de razón por los registros inmobiliarios se produzca antes o después de dicho término, porque al no ser la inscripción constitutiva –a diferencia de los automotores- sino meramente declarativa y con el destino de oponibilidad “*erga omnes*”, el acto traslativo es celebrado completamente ante el escribano.

Todo régimen de excepción importa justamente el apartamiento de los principios jurídicos establecidos. En este caso uno de los principales inconvenientes de armonización es el negocio o relación causal para esta transmisión derivada, que da origen a diversas opiniones en cuanto a la naturaleza de la transmisión:

a) Trasmisión derivada con causa en la propia ley

En una interpretación se ha sostenido que la causa eminente es a propia ley 27.260 que impone la obligación de transmitir el dominio al sincerante una vez aceptada la declaración excepcional y determinado el impuesto (conf. art. 38 inc. d) CCyC), siempre y cuando cuente con el consentimiento de titular aparente.

Ni la ley ni su decreto toman en consideración la relación subjetiva entre el titular aparente y el sincerante, y a tenor del principio de interpretación que señala que donde la ley no distingue no debe hacerlo en interprete, no es necesario aclaración sobre tal relación causal; que además hasta el momento de la ley de sinceramiento fiscal estuvo teñida del vicio de ilicitud de la finalidad contraria a las normas tributarias.

Descartamos la crítica a esta postura que señala que no explica acabadamente el efecto retroactivo, porque al considerarlo de modo abstracto, sin la referencia negocio real

subyacente, la transmisión sería actual y no pasada, contradiciendo la finalidad de la ley. Esta observación adolece de la interpretación finalista de la propia ley fue promulgada precisamente para reconocer la previa realidad económica, por lo que buscar la causa en la ley no importa negar el efecto retroactivo.

En esta postura puede crear dificultades de explicar adecuadamente los casos en que el sincerante no es la misma persona que haya celebrado el negocio subyacente, como cuando era menor de edad, y otro actuó como gestor de negocios o mediante una estipulación a favor de terceros; o cuando es el sucesor a título universal o singular, mortis causa o entre vivos de quien celebró el convenio simulatorio; o cuando la transmisión aparente sea una donación (caso que requiere del animus donandi del donante al sincerante); o cuando el bien fue aportado a una sociedad; casos en que recurrir al negocio causal para explicar la relación causal del derecho del sincerante a titularizar el dominio.

Pero la legislación civil y comercial prevé que los motivos de las partes que surgen del negocio subyacente y el pacto simulatorio – ahora licito- son relevantes aún cuando no se exterioricen, y su silencio no quiere implica que no integren la causa (arts. 281 y 282 CCyC).

b) Transmisión derivada con causa en el negocio subyacente originario

En otra interpretación, se ha sostenido que la causa de esta transmisión es el contrato subyacente que existió entre sincerante y titular aparente, lo cual explicaría el efecto retroactivo y la posibilidad de acreditar el nexo de causalidad sucesoria, sea entre vivos o mortis causa, de las partes de contrato.

El primer motivo o causa fin es el que se reconoce al acogerse al beneficio de la ley 27.260, de eludir o evadir las normas de derecho tributario argentino. Es decir, la manda de uno aceptada por el otro, de titularizar el bien para evadir tributos del Estado, la cual es reconocida por las partes y perdonada por el Estado perjudicado, que deviene en lícita y siempre integra tácitamente los motivos subjetivos de esta transmisión excepcional aunque no se la mencione.

Por ello, a esta postura se le observa que este contrato subyacente no era tal sin esta ley, porque la ilicitud del objeto y fin, deriva en un vicio nulificante, que impide su eficacia y

efectos propios. Es decir ni siquiera era un acto jurídico al carecer del requisito de licitud (art. 259 CCyC)

El vicio de tener un fin contrario a la ley fiscal en perjuicio a los derechos del Estado, es reconocido por en el propio acogimiento al sinceramiento fiscal, y por ende no podía ser causa lícita, sin que la propia ley convalide su licitud al perdonar la ilicitud reconocida, y convalidar el acto en válido. Ergo, la relación subyacente entre sincerante y titular aparente no es causa de modo autónomo si no se completa e integra con la ley 27.260 que así como pone de manifiesto el real negocio económico, le atribuye efectos válidos, dado que también importa la convalidación de esta relación.

Esta segunda interpretación de la causa fin apunta a no estar a este motivo tácitamente reconocido por el acogimiento a la ley en cuestión, sino que entiende que debe completarse con otros motivos o actos lícitos.- En principio, se busca otro motivo lícito para su justificación -aunque la ley no lo solicita- como ocurre para cualquier acto simulado en el régimen ordinario (simulación lícita).

Por su parte GATTARI señala que el negocio subyacente no es causa adecuada para esta transmisión, como en todo acto simulado, al decir: *“Ya hemos deshojado el anterior contrario consensus (artículo 1200 CCV), la actual “Rescisión bilateral” (artículo 1076 CCCN), la clásica retroventa y el retro boleto de compraventa, la gestión de negocios y el negocio indirecto, encontrando que ninguna de estas alternativas es el camino adecuado ni la función contractual con causa adecuada para la transferencia del dominio aparente (DA) al verdadero dueño (VD)”*³.

c) Transmisión derivada causada en el reconocimiento de la simulación

En una tercera interpretación, la ley de sinceramiento fiscal permite poner de manifiesto y con eficacia jurídica al titular real que exterioriza un título de dominio inmobiliario que constituyó o transmitió derechos reales a nombre personas interpuestas, que no eran aquellas para quienes en realidad se constituyeron o transmitieron, como el art. 333 CCyC caracteriza a la simulación⁴.

³ Op. cit. pág. 498.

⁴ Conf. GATTARI, Carlos M, op, cit, pags. 501, 510 y conchs.

Esta ley se diferencia del régimen ordinario de los actos simulados, no requiere probarse por contradocumento alguno (haciendo excepción al 2º parr. del art. 335 CCyC), y se debe transmitir al titular real, sin necesidad de sentencia judicial que declare la nulidad, porque la propia ley perdona la ilicitud mediante declaración excepcional y determinación del impuesto del art. 41 CCyC.

En este sentido la conformidad del titular dominial importa el reconocimiento de la simulación. El motivo subjetivo se encontrará en el negocio subyacente solo válido a partir de esta ley, y en principio lícito; pero basta recurrir la figura del reconocimiento de la simulación para explicar las relaciones con los terceros, y en particular de quienes contrataron con el titular aparente, o los acreedores de este, por la norma del art. 337 CCyC.

Como en el primer caso, la omisión de expresión del negocio causal podrá dificultar explicar el interés del sincerante que nunca ostentó ni exteriorizó su relación real en el negocio y con la cosa, pero la excepción toda prueba de contradocumento o negocio causal, permite –en este caso excepcional- la prueba del interés por el mero reconocimiento actual por las partes de quien fue el verdadero propietario.

3.- LA TEORIA DUALISTA DE LA CAUSA FIN

La norma, de claro corte tributario, parte de la presunción -que también asumen las partes al acogerse a este régimen extraordinario de excepción y temporal- de haber recurrido a la titulación a en cabeza de otra persona, con la finalidad de evadir o eludir tributos nacionales, incurriendo en infracciones fiscales, que tachan de ilicitud la causa de la transmisión aparente, provocando no solo la situación de estar ante un acto simulado en los términos del art. 333 CCyC sino que además constituiría un vicio nulificante por la finalidad ilícita reconocida en el acogimiento (art. 334 CCyC).

Si no se hubiere promulgado esta ley, la ilicitud en la finalidad subjetiva no exteriorizada conllevaría también a la ineficacia del acto jurídico causal; así por ejemplo, si el sincerante hubiere encomendado al titular aparente para que adquiriera e inscriba el inmueble a su nombre, la causa no puede calificarse de un mandato sin representación por tratarse de un contrato con finalidad ilícita, que ni es siquiera un acto jurídico, sin perjuicio de también incurrir en la prohibición de su objeto por el art. 1004 CCyC. Esta ley perdona este ilícito

fiscal, y con ello convalida la licitud del acto causal –solo hasta el acogimiento ilícito- por desaparecer la razón que la fundaba⁵.

La ley 27.260, por el sistema de sinceramiento fiscal, impone la obligación de transmitir el dominio al titular real, más allá de cual hubiere sido la causa fin subjetiva de origen (negocio subyacente), entendida como el motivo o razón subjetiva con relevancia jurídica que las partes entendieron esencial en los términos del art. 281 última parte CCyC.

Pero más allá de no hacer consideración puntual a esos primeros motivos subjetivos, lo cierto es que la ley los integra en la nueva trasmisión, lo cual se explica acabadamente en la teoría de la causa fin dualista que admite el nuevo Código Civil y Comercial en el citado al art. 281 CCyC⁶.

VIDELA ESCALDA⁷, siguiendo a MAURY explicaba que la causa del acto jurídico entendida en su doble aspecto:

a) Objetivo o razón categórica económica común al tipo del acto jurídico o contrato. En este sentido la ley 27.260 es la causa objetiva o razón categórica de estas transmisiones de dominio que llevan un tratamiento fiscal que no es oneroso ni gratuito; en rigor, no se lo trata como un acto de transmisión desde la óptica de la realidad económica, sino de “blanqueo” de la real situación.

b) Subjetivo o motivos o razones psicológicas con relevancia jurídica, de carácter lícito - son las que determinaron la voluntad ambas partes de “poner” el inmueble a nombre de otro-, que pueden estar incorporados en forma expresa o tácita si son esenciales para ambas las partes, como lo señala el art. 281 CCyC. Cuando la ley 27.260 perdona la ilicitud, y

⁵ Solo ahora deviene en lícita por imperio de esta nueva ley, y puede catalogarse de acto jurídico, y en consecuencia, mandato sin representación, titulación por una compra para quien entonces era menor de edad, negocio fiduciario atípico, consorcio de construcción por administración, locación de obra o en corrimiento del velo societario, entre otras

⁶Conf. RIVERA, Julio C. y CROVI, Luis D – DERECHO CIVIL Parte General, Ed. Abeledo Perrot, Bs.As., 2016, págs. 638/39: “El CCyC define a la causa como *el fin inmediato autorizado por el ordenamiento jurídico que ha sido determinante de la voluntad* (art. 281). Esta es la causa en sentido objetivo; es la causa tipificante del negocio, idéntica en todos los negocios de la misma especie y que por ello sirve para identificarlo... El mismo art. 281 sigue diciendo que *“También integran la causa los motivos exteriorizados cuando sean lícitos y hayan sido incorporados al acto en forma expresa o tácitamente si son esenciales para ambas partes”*.

⁷ VIDELA ESCALDA, Federico y RAY, Domingo – FRUSTRACION DEL FIN DEL CONTRATO Y LA TEORIA DE LA CAUSA –Academia Nacional de Derecho, Ed. Abeledo Perrot.

convierte tal finalidad en lícita, este consentimiento pretérito, se actualiza como contrato permitido por el sistema jurídico, y en consecuencia, integra la causa aún cuando no se exteriorice en el acto traslativo, y lo sea solo de modo tácito, al igual que los otros motivos subyacentes.

El negocio jurídico pasado (motivos subjetivos) pueden o no estar exteriorizado en la transmisión de dominio en los términos del art. 38 inc. d) ley 27.260 mientras sea otorgado en el plazo temporal de esta norma. El citado art. 281 CCyC prevé claramente que estos motivos pueden surgir tácitamente del acto jurídico.

El art. 282 CCyC mantiene la presunción de causa mientras no se pruebe lo contrario (entendida en ambos aspectos). Incluso, aún en caso de expresión de una causa falsa, sostiene la validez del acto que se funda en una causa verdadera no exteriorizada. Con más razón entonces, la escritura traslativa que solo enuncia la causa objetiva o razón categórica (la ley en el caso) no es observable aún cuando no deje constancia en su redacción de los motivos subjetivos (actos lícitos pasados).

Por ello, la razón categórica común a todas las transmisiones por sinceramiento fiscal es la propia ley 27.260, que además se integra con las motivaciones subjetivas emanadas del aquel primer acto que ahora ha devenido en jurídico (lícito) por efecto legal y otros negocios jurídicos, aún cuando no se enuncien expresamente en la escritura traslativa de dominio por sinceramiento fiscal. Sin perjuicio que en ciertos casos, sea conveniente expresarlos para poner de manifiesto el legítimo interés y derecho del sincerante.

La teoría dualista de la causa fin receptada en el art. 281 CCyC explica armónicamente la causa compleja entendida en su doble aspecto por la propia ley 27.260 y el negocio subyacente entre sincerante y titular aparente, con los principio del ordenamiento jurídico nacional, y no es observable el título de transmisión de dominio del inmueble por sinceramiento fiscal aún cuando se haya limitado a invocar solo la ley como causa.

4.- EL MODO EN LA TRANSMISION DEL DERECHO REAL DE DOMINIO INMOBILIARIO SINCERADO

El titular real debe ser titular de la relación de poder del inmueble, como requisito para el acogimiento a este sistema de excepción, por lo cual no es necesaria la tradición conforme las excepciones del los arts. 1892 3º párrafo y 1923 in fine CCyC, que tiene por cumplido

el modo para el sincerante, a quien se le reconoce también la titularidad de la posesión que ejercía.

El sincerante -propietario real- se ha comportado siempre como el dueño aunque carecía del título formal (en cabeza del propietario aparente), en rigor, nunca ha tenido el inmueble a nombre de éste como señala el supuesto del art. 1923 CCyC. La entrega de la posesión, en verdad, operó mucho antes del sinceramiento, y en muchos casos es el sincerante quien recibió el inmueble del transmitente originario; o si él mismo fue el transmitente insincero, nunca dejó de tener la relación de poder, como posesoria, con relación a la cosa siempre comportándose como su titular aun cuando formalmente ya no lo fuese.

El art. 36 de la ley 27.260 califica a la relación de poder del sincerante con el bien declarado como tenencia. Sin embargo el art. 1909 CCyC define que *“hay posesión cuando una persona por sí o por medio de otra, ejerce un poder de hecho sobre una cosa, comportándose como titular de un derecho real, lo sea o no”*.

Señala Jorge CAUSE comentando esta norma que se mantiene la solución del código derogado ante las teorías clásicas: a) subjetiva en que la relación de poder posesoria requiere dos aspectos: el corpus y el *animus dominis* para ser titular (Savigny); y b) objetiva, en que el ejercicio del poder de hecho sobre la cosa, en tanto exista una mínima voluntad, implica posesión, salvo que la ley establezca que solo hay tenencia; adscribiendo a la primera, por lo que la generalidad de la norma (no ser titular de un derecho real) tiende a comprender todas las relaciones de poder posesorias⁸, incluso la adquisitiva por quien no es propietario o solo se justifica en un justo título, o las que fundan la regularización dominial por la ley 24.374. Al comentar al art. 1908 CCyC resalta que *“normalmente van a coincidir las calidades de poseedor y de dueño, pero ello no quiere decir que siempre debe ocurrir así, pues el poseedor puede carecer de título justificativo de su relación”*⁹

La Corte Suprema de la Nación, con el cuerpo legal anterior cuya télesis se mantiene como explica CAUSE, ha sostenido que *“para configurar la posesión es necesario que el poseedor no solo tenga la cosa bajo su poder, sino que esa posesión se manifieste con la*

⁸ CAUSE, Jorge- en CLUSELLAS, Eduardo G. (coord.) CODIGO CIVIL Y COMERCIAL COMENTADO, Ed. Astrea-FEN, Bs.As., 2015, T. 6, pág. 688/9.

⁹⁹ CAUSE, Jorge, op.cit. T. 6, pág. 687.

intención de someterla al ejercicio de un derecho de propiedad; este elemento subjetivo importa no reconocer titularidad en otro, y cuando ese reconocimiento se exterioriza es evidente que no existe posesión sino tenencia (art. 2351, 2452 y 913 Cód. Civil)”¹⁰.

El sinceramiento fiscal nos posiciona en la interpretación *contrario sensu* en esa doctrina judicial. Por la particular situación simulada legalmente reconocida, el titular real ejercía la relación de poder, obviamente sin ser propietario formal, pero con indudable *animus domini* frente al testafierro que no tenía en absoluto. La exteriorización de esta disociación del poseedor que no tenía título de dominio, se ve intervertida y con efecto retroactivo, por la nueva exteriorización, por la cual ambas partes reconocen que la titularidad de la relación de poder siempre estuvo sustentada en el ánimo de dueño que ahora se hace manifiesta. No hay entonces disociación, por efecto de la presunción de esta ley se unen la real posesión ejercida con el real propietario; al decir del Corte Suprema, podemos concluir que se está manifestando y exteriorizando el elemento subjetivo de la relación de poder posesoria.

En este sentido se viable sostener que cuando el art. 36 de la y 27.260 utiliza la expresión tenencia, ella puede entenderse como relación de poder posesoria con todos sus efectos propios desde su inicio, y previo a la transmisión por sinceramiento fiscal, por la eficacia retroactiva de declaración del titular aparente sobre la verdadera situación jurídica, lo cual puede ser relevante al momento de atribuciones de responsabilidad por daños producidos por la cosa.

La simulación de titularidad del derecho de dominio también se extiende a la de la relación de poder posesoria con respecto a la cosa, y el titular aparente -que no es propietario- lo es en éste sentido (aparente) de ambas titularidades -tanto del derecho real como de la relación posesorio-, y por ende el verdadero propietario ostenta la apariencia de ejercicio de la relación de poder de tenencia con respecto al inmueble sincerado, que frente a terceros suele celebrar una serie de otros actos simulados como locaciones, comodatos, mandatos o poderes de representación a este efecto.

¹⁰ CSJN 29/12/1988, autos: “Josefina Fernández Cancio de Gamarra y otros c/Administración Nacional de Parques y Provincia de Formosa” ED 133-466.

Por ello, así como se debe otorgar el título del derecho real formal al verdadero propietario también se debe cumplir con el modo del aparente al sincerante. La tradición del inmueble opera con las modalidades excepcionales de la segunda parte del art. 1923 CCyC, no siendo necesaria la entrega material actual conforme el art. 1892 CCyC -ya efectivizada-, sea que el sincerante ejerza la relación de poder u otro la ejerza por él.

5.- DISTINCION ENTRE LA CAUSA INTEGRATIVA COMPLEJA O DUAL DEL SINCERAMIENTO FISCAL Y EL NEGOCIO SUBYACENTE O SIMULADO COMO CAUSA AUTONOMA EN EL REGIMEN COMUN

La transmisión del dominio inmobiliario sincerado tiene una causa compleja que integra a la ley especial con el negocio previo subyacente, que convalida en su eficacia con las excepciones previstas para este régimen.

En la transmisión por reconocimiento de simulación lícita del derecho ordinario, la exteriorización de ese negocio también importa la del subyacente que lo justifica o sus motivos. Siguiendo la teoría dualista de la causa fin, el negocio simulado está en su faz objetiva y los motivos (negocio causal de la simulación) en la faz subjetiva. En conclusión, en el caso ordinario el negocio subyacente será la razón última de la simulación, pero no está eximida su demostración como en la ley 27.260, donde se diferencian algunos de sus efectos y constancias documentales.

También debe tenerse presente, que en el caso de simulación lícita del derecho común que tiene por objeto la transmisión aparente del inmueble, a la causa o negocio subyacente de la simulación se yuxtapone una manda especial: el encargo del simulante al titular aparente de realizar un acto traslativo para si pero en interés del primero, concordando con la definición de mandato del art. 1319 CCyC. Por lo cual, en este sentido se puede sostener que este negocio simulado con transmisión de dominio aparente está integrado con la manda o contrato de mandato como uno más de los contratos causales, que justifica la posterior transmisión del titular insincero al real propietario.

5.1.- PRUEBA DEL NEGOCIO SUBYANCETE.

En el régimen excepcional de la transmisión inmobiliaria por sinceramiento fiscal, el sentido objetivo determinante y común tipificante, que la distingue el régimen común, es la innecesariedad de toda prueba o acreditación del convenio de simulación o manda de

ostentar el dominio de otro como propio o negocio subyacente, y el efecto retroactivo al tiempo de la adquisición insincera por el efecto de la ley especial. Basta la sola declaración de voluntad sin más como razón para ello.

En el caso ordinario, para que el negocio simulatorio y su causa o motivo subyacente tenga por efecto la obligación de transmitir el dominio, este debe existir y estar debidamente acreditado en forma previa. Si su acreditación no es posible, se lo puede reconocer actualmente, pero con efectos a partir del acto de reconocimiento. Deberá necesariamente ser un negocio lícito, p.ej. un mandato sin representación que es la causa de la nueva transmisión de dominio al mandante o un tercero en el caso de estipulación a favor de este.

En el ejemplo, el mandatario ha sido real y válido propietario por voluntad de las partes, pero en interés ajeno. El ha asumido todos los deberes, obligaciones y derechos propios del *dominis*, con la obligación personal de transmitirlo a quien había estipulado con su mandante, derecho creditorio que no tiene reflejo en el derecho real como en el caso del dominio fiduciario, donde la obligación de transmitir al beneficiario o fideicomisario está en la estructura misma del derecho real de dominio imperfecto.

5.2.- RELACION DE PODER DEL INMUEBLE

La relación de poder del titular aparente del dominio con respecto al inmueble es posesoria, y excluye la invocación de relación posesoria del mandante o destinatario de la obligación de escriturar (art. 1913 CCyC). Hemos previamente señalado que Corte Suprema de Justicia de Nación ha sostenido que “*el elemento subjetivo importa no reconocer titularidad en otro, y cuanto ese reconocimiento se exterioriza es evidente que no existe posesión sino tenencia*”, por lo cual el propietario oculto será tenedor, dado que ha reconocido en el propio título causal su voluntad que se exteriorice el derecho real a nombre de otro. Solo será poseedor a partir del acto traslativo (título) o acto que exteriorice la real relación con el inmueble; y la tradición no será necesaria por la tipificada situación descripta en los arts. 1893 y 1923 CCyC “cuando la cosa es tenida a nombre de propietario, y éste por una acto jurídico pasa el dominio de ella al que la poseía a su nombre”¹¹.

En el régimen causal del sinceramiento fiscal, la legítima obligación de transmitir el dominio se funda en el reconocimiento retroactivo de la titularidad real. Ello importa

¹¹ Ver nota 3 , ED 133-466

también el reconocimiento de la simulación de la relación posesoria con efecto retroactivo. Con respecto al titular aparente, la titularidad y ejercicio de la relación de poder del inmueble fue vacua (art. 1926 CCyC), nunca la tuvo, sino que siempre el titular de la relación posesoria del inmueble fue el sincerante aunque no era titular de un derecho real (art. 1909 in fine CCyC), desde el momento mismo de la adquisición aparente por los efectos retroactivos de esta declaración especial y excepcional del art. 36 ley 27.260.

5.3.- REALIDAD ECONOMICA Y TRATAMIENTO TRIBUTARIO

La indicadas diferencias las denota y justifica en la ley las exenciones impositivas, por las cuales no se grava este acto y se lo exime de todas los deberes de información tributaria al reconocer la realidad económica como principio del derecho tributario; cuestión que no ocurre en caso de la transmisión causada en el caso ordinario.

En el régimen común el titular aparente será contribuyente y responsable tributario durante el período en que fue propietario, lo cual no cabe concluir en el caso del sinceramiento fiscal en que el acreedor tributario reconoció a otro contribuyente y responsable fiscal en su lugar en expresa disposición legal.

5.4.- RESPONSABILIDAD POR DAÑOS DE LA COSA

En el caso ordinario el titular aparente -dueño en los términos del art. 1758 CCyC.- es responsable con carácter objetivo por los daños producidos por la cosa hasta su transmisión al real propietario, de la que solo se eximiría si probase que la cosa fue usada contra su voluntad expresa o presunta; es decir, que si no formuló oposición a su uso por el verdadero propietario o a quien éste entregó la tenencia, será responsable por los daños provocados a terceros en forma concurrente con el guardián o custodio del inmueble y quien provocó el daño reparable¹².

¹² Nos referimos en este análisis solo a los daños producidos por la cosa, hecho previsto en el primer párrafo del art. 1758 CCyC, y no a los provocados por la actividad riesgo o peligros con la cosa. Explica Raúl Francisco NAVAS (h) al comentar este artículo: *"En la determinación del sujeto responsable del daño, la norma mantiene la distinción del art. 1757 entre las causas del evento dañoso. Así, frente al riesgo o vicio de las cosas, su dueño y el guardián son responsables concurrentes del daño, y ante actividades que sean riesgosas o peligrosas, responde quien la realiza, se sirve u obtiene de ella, por si o por terceros."* (en CLUSELLAS, Eduardo G (coord.) CODIGO CIVIL COMENTADO, Ed. Astrea-Fen, Bs.As. 2015, T. 6, pág. 247).

En principio, el titular aparente responde por estos daños, y el acreedor deberá citar en garantía al titular real oculto al momento del daño y probar su relación de custodia o poder con relación al inmueble.

En cambio, el efecto de la retroactividad legal de la transmisión causada en sinceramiento fiscal, entendemos que hace imputable al verdadero propietario responsable por todos los daños que haya provocado la cosa desde la adquisición simulada por el titular aparente, por haber reconocido su carácter de dueño (conf. art. 1758 CCyC) con independencia de probar el tercero su relación de poder, dado que ha salido al público su situación oculta y exteriorizado su verdadera relación y derecho sobre la cosa.

En principio debería excluirse la responsabilidad de la persona a quien la ley la reconoció no ser dueño ni haber tenido la custodia de la cosa. El acreedor de la indemnización por los daños provocados por el inmueble tendrá acción directa contra el sincerante si provocó el mismo, o en forma concurrente con quien lo ocasionó. En tanto que el titular aparente podría alegar su falta de responsabilidad por no haber sido el dueño ni tener la guarda o custodia de la cosa; y la carga de la prueba correspondería al acreedor que invoque la responsabilidad del titular aparente según este régimen de excepción.

5.5.- REGIMEN PATRIMONIAL MATRIMONIAL

En el caso de derecho común el contradocumento por escritura pública (o reconocido judicialmente) es elemento necesario para poner en evidencia al real titular frente a terceros con efectos retroactivos a fin determinar el carácter propio o ganancial en los términos de los arts. 464 inc. i) y 465 inc. l) CCyC.

Si las partes no contaren con éste, e invocaren tal causa para una nueva transmisión en la que se pretendiere que el bien fue adquirido como propio (soltero) al momento del acto simulado, ello no será oponible al ahora cónyuge o terceros, si no se obtiene la respectiva declaración judicial que reconozca la simulación o negocio subyacente o no se cumple con la subrogación de carácter propio del bien en los términos y condiciones del art. 466 2° parte CCyC.

En el caso ordinario, para los terceros acreedores no basta la sola manifestación del verdadero propietario (reconocimiento actual), en razón de la prohibición de la confesión como prueba para el caso de acreditar el carácter bien propio en el primer párrafo del art.

466 CCyC. Para la excepción del segundo párrafo del art. 466 CCyC al respecto se requiere obligatoriamente el consentimiento actual del cónyuge del adquirente (propietario real), y la debida constancia del carácter invocado y de su origen; salvo la existencia de un contradocumento de la fecha de simulación bajo la misma forma que el acto simulado, es decir, escritura pública en el caso que lo sussume en el presupuesto normativo del art. 464 inc. i) CCyC).

Asimismo, en ciertos casos puede ser necesaria la prueba o declaración judicial de conformidad al art. 465 inc a) CCyC con respecto al carácter ganancial del bien en el régimen patrimonial matrimonial, ante la oposición de acreedores de los cónyuges o del ahora excónyuge (si se ha divorciado), si no existe el contradocumento en legal formal y con fecha cierta que lo haga oponible sin más.

Esta situación será diferente en el especial régimen de la ley 27.260 que al no exigir contradocumento alguno, basta con la declaración para que el bien inmueble se califique con respecto a los bienes del matrimonio del verdadero propietario al momento de la adquisición originaria simulada, con efecto retroactivo por el mero reconocimiento actual de la real situación. Conlleva calificar el bien con relación a los bienes del matrimonio al momento de real adquisición por imperio legal, sin necesidad de otra prueba.

En consecuencia, por este sistema de excepción se califica el bien sincerado según la fecha de la previa adquisición por el titular aparente, con respecto a los bienes del matrimonio del primero, sin más, según el sincerante a ese momento hubiere sido soltero, casado, viudo o divorciado, sin necesidad de otra prueba tanto frente al cónyuge o excónyuge como ante los acreedores y demás terceros.

5.6.- JUICIO DE ESCRITURACION

En caso de negativa del titular aparente a transmitir el dominio, en el sistema común requerirá de la acreditación de la existencia de ese contrato causal (simulatorio) que obligue a la transmisión al titular real del negocio, en particular para petitionar su cumplimiento forzoso ante el órgano judicial.

En cambio, en este sistema de excepción, el titular aparente está obligado a cumplir con la transmisión, incluso de forma forzosa, por imperio del propio art. 38 inc. d) ley 27.260, y una vez reconocido ante la AFIP tendrá legitimación activa para accionar por escrituración.

El inicio del juicio de escrituración antes del término legal de esta norma, permitirá al sincerante no perder los beneficios de esta ley por no cumplir con la exigencia de “figurar a su nombre” en el plazo de vencimiento de la declaración jurada del impuesto a las ganancias del año 2017.

6.- OMISION DE LOS MOTIVOS SUBYACENTES.

Hemos señalado en # 3 ut supra, que el art. 282 CCyC admite la validez y eficacia del acto aún cuando no contenga la causa, y con más razón cuando solo se está a la parte final de art. 281 CCyC expresándose la causa objetiva y reservándose los motivos subjetivos que tácitamente integran el negocio.

La DTR 23/2016 del Registro de la Propiedad Inmueble de la Capital Federal, pese a que entre sus considerandos refiere a la transmisión por reconocimiento de simulación al decir “*Que el “sinceramiento” de la situación jurídica y fiscal, alude –indudablemente– a un ocultamiento del negocio o situación jurídica real, que en virtud de su exteriorización habilitará –en lo que respecta a inmuebles– a la transmisión del dominio a su verdadero titular*”, impone en su art. 1° la obligación a los efectos de toma de razón por ese Registro de esta transmisiones de la ley 27.260, de expresar en el texto escriturario “*algún negocio jurídico causal anterior, cuyo sinceramiento justifica el cambio de titularidad que se pretende inscribir*”, es decir, el motivo adicional de las partes de recurrir al negocio simulado devenido en lícito por efecto de esta esta ley que perdona simulación *adversus fiscum*.

La exigencia excede la norma del art. 281 CCyC parte final que admite su tácita inclusión, y obliga a exigir a las partes del acto notarial traslativo de una declaración de voluntad complementaria de la que exige el régimen de sinceramiento fiscal en el art. 36 ley 27.260: una mera declaración sin requerir acreditación o prueba que la respalde. La propia DTR 23/2016, vuelve sobre sus pasos en su art. 3°, donde acertadamente ordena confeccionar el asiento de dominio “*a nombre del adquirente consignándose en forma expresa “Trasmisión del dominio ley 27.260”*”, sin indicación de anotar en el mismo este motivo de la simulación (negocio subyacente) entre el titular aparente y el verdadero propietario ahora exteriorizado por la causa genérica -objetiva y tipificante- de la ley misma.

La exigencia es al solo efecto registral en el ámbito de los inmuebles situados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, es decir, para acceder a la publicidad a terceros, sin perjuicio que la transmisión se perfeccionó con los recaudos del art. 1892 CCyC, aun no inscripta.

La imperatividad de la norma administrativa llevará a tal declaración de las partes para obtener la toma de razón en esta Ciudad, y puede resultar que tales motivos no sean sinceros, sino falsos o simulados, o ser confusos, ambiguos o contradictorios, lo cual no tornará nulo el acto o la transmisión, dado que el citado art. 282 CCyC reproduciendo la sabia norma del art. 501 velezano, establece que el acto igualmente será válido si se funda en otros motivos -o causa fin subjetiva- verdaderos.

En consecuencia, siendo cumplida la exigencia registral por una mera declaración de partes, que puede ser sincera o no, la misma es de carácter vacuo al momento del estudio de título que se bastará con la causa objetiva señala y la presunción de existencia y licitud de los motivos que tácitamente integran el negocio.

Del mismo modo, las escrituras públicas de transmisión por sinceramiento fiscal en las restantes jurisdicciones provinciales que carecen de este requisito de exteriorización de motivos subjetivos para su inscripción en sus registros inmobiliarios, es indiferente la inclusión expresa o tácita de estos motivos o negocio subyacente.

7.- OMISION DE EXPRESION DEL PAGO DEL IMPUESTO DEL ART. 41 DE LA LEY 27.260 EN LA ESCRITURA PUBLICA TRASLATIVA POR SINCERAMIENTO FISCAL

Señalamos como una de las condiciones para la transmisión del dominio de inmuebles por sinceramiento fiscal la determinación del impuesto especial del art. 41 de esta ley. La falta de su pago determina que hará perder al sincerante de todos los beneficios de esta ley (2º parr. del art. 43 ley 27.260), pero no importa la revocación o caducidad de la titularidad del dominio así exteriorizado y transmitido.

Ante la falta de pago del impuesto determinado, deberá abonar los impuestos, con las multas e intereses, según el procedimiento tributario ordinario para el contribuyente a quien se le hubiere determinado la irregularidad, sin conllevar como sanción la retrocesión del dominio a quien reconoció que lo fue solo de modo aparente.

La simulación ha quedado reconocida y establecida por lo que carece de toda lógica jurídica retrotraer el dominio al titular aparente que reconoció la falta de sinceridad del negocio: Por el contrario, al poner de manifiesto la realidad, habilita la acción para que el dominio quede a nombre del verdadero propietario; por ello, la pérdida del sistema de sinceramiento fiscal no establece – ni podría hacerlo- acción real para retrotraer el dominio al titular aparente, por lo cual la transmisión al titular real es perfecta y no es observable.

La falta del pago del impuesto o sus cuotas posteriores, no es causal de observación del título de dominio a favor del sincerante, porque no crea una acción real para su restitución al titular aparente, ni personal con efectos reipersecutorios.

Del mismo modo, la omisión en la escritura de sinceramiento fiscal en que no se deje constancia del pago de este impuesto, tampoco será observable, más allá de la recomendación de la adecuada técnica notarial de dejar expresa constancia de ello en cuerpo escriturario.-

7.- LA ESCRITURA TRASLATIVA DEL DOMINIO SINCERADO POSTERIOR AL PLAZO DEL ART. 38 INC. D) LEY 27.260.

La falta de otorgamiento de la escritura por sinceramiento fiscal en el plazo del art. 38 inc. d) ley 27.260, tampoco importa la consolidación de dominio en el titular aparente, y ante el reconocimiento formulado en la forma prevista, tendrá la eficacia propia del contradocumento del art. 335 CCyC in fine, pero la escritura pública extemporánea carecerá de todos los beneficios y excepciones impositivas de esta ley y su reglamentación.

La ley especial establece el plazo perentorio para otorgar la escritura traslativa de dominio hasta el vencimiento de la declaración jurada del impuesto a las ganancias del año 2017, estableciendo como sanción, que se perderán beneficios previstos en el título I del libro II de la ley 27.260, es decir, se perderán los beneficios impositivos, pero valdrá como el contradocumento o causa requerida para la transmisión.

Las partes podrá otorgar la escritura traslativa de dominio, pero al perder los beneficios de la ley, cobra especial importancia la exteriorización del negocio subyacente o convenio de simulación, dado que la obligación de escriturar ya no será el art. 38 inc. d) de la ley en cuestión por haber concluido el plazo de excepción.

La transmisión será por la causa ordinaria de reconocimiento de simulación, y sus motivos los negocios causales subyacentes antecedentes que serán puestos de manifiesto, aún cuando se pierdan sus beneficios impositivos¹³.

¹³ “Esta ley acepta el sinceramiento mediante una *declaración voluntaria y excepcional* (expresión del Título I, Libro II, artículos 37 y 38, etc.) pero advertimos que lo excepcional es la modificación circunstancial del régimen tributario vigente, liberatorio de intereses, multas, infracciones, acciones penales; pero no la declaración voluntaria porque aunque todo fuere sincerado *ex post facto*, el patrón de conductas aparentes continuará y nacerán indiscutible e inevitablemente nuevas simulaciones con o sin objetivo principal en lo fiscal, y seguirá siendo legítimo su reconocimiento voluntario autónomo, si bien con los efectos tributarios del régimen ordinario” (GATTARI, Carlos M . op. cit. pág. 493).

BIBLIOGRAFIA

CLUSELLAS, Eduardo Gabriel (coord.) CODIGO CIVIL Y COMERCIAL COMENTADO, Ed. Astrea-FEN, Bs.As., 2015

GATTARI, Carlos María – SINCERAMIENTO PATRIMONIAL Y FISCAL DE NEGOCIOS JURIDICOS SIMULADOS – Ed. Di Lalla, Bs.As, 2017

RIVERA, Julio C. y CROVI, Luis D – DERECHO CIVIL Parte General, Ed. Abeledo Perrot, Bs.As., 2016

VIDELA ESCALDA, Federico N. y RAY, Domingo – FRUSTRACION DEL FIN DEL CONTRATO Y LA TEORIA DE LA CAUSA –Academia Nacional de Derecho (27/9/1984), Ed. Abeledo Perrot.