



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Biblioteca "Alfredo L. Palacios"



Régimen fiscal de las sucesiones. estudio teórico histórico y crítico del impuesto sucesorio

Lenna, Carlos A.

1936

Cita APA: Lenna, C. (1936). Régimen fiscal de las sucesiones, estudio teórico histórico y crítico del impuesto sucesorio.

Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas

Este documento forma parte de la colección de tesis doctorales de la Biblioteca Central "Alfredo L. Palacios". Su utilización debe ser acompañada por la cita bibliográfica con reconocimiento de la fuente.

Fuente: Biblioteca Digital de la Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires

7/786



"tributum tolerabile et facile haeredibus duntaxat extraneis, domesticis grave. itaque illis irrogatum his remissum, videlicet quod manifestum erat, quanto cum dolore laturo, seu potius non laturo homines essent, distringi aliquid et abradi bonis, quae sanguine gentilitate, sacrorum denique societate meruissent, quae nuncquam ut aliena et speranda, sed ut sua semperque possessa, ac deinceps proximo cuique transmittenda, cepissent!"

Plinius, Panegyricus XXXVII.



BIBLIOTECA

INTRODUCCION

Para encontrar los primeros estudios sobre el impuesto sucesorio es necesario remontarse hasta el siglo XVI. En él aparecen los primeros trabajos, producto del renacimiento de los estudios clásicos, que determinaron un movimiento de opinión iniciado por Johannes Stourm en Alemania y Jean Bodin en Francia, en favor de la "vice-sima hereditatum" de los romanos.-

Esta primera explosión de entusiasmo fué apagándose lentamente y el impuesto sucesorio ha sido dejado en olvido por los teóricos de la hacienda pública hasta la aparición de la obra de Adam Smith. Los fisiócratas, lógicos con su doctrina, no podían reconocerlo. Los cameralistas, como Justi, Scheidemanntel y Büsch, apenas se limitan a citarlo.-

El capítulo dedicado a este tributo en "The wealth of nations", cuya primera edición publicó Smith en 1776, contenía el germen de los estudios ulteriores.-

En 1790, aparece en Alemania el trabajo de un autor anónimo titulado: "Ueber erbschaftssteuer oder la-chende erben-gerbühr".-

El estudio de Jeremías Bentham sobre la desheredación ("Escheat vice taxation") editado cinco años después, inspiró más tarde la tesis de Stuart Mill y de los escritores socialistas.-

La mayor parte de los economistas liberales posteriores a Smith, con Ricardo y Say al frente, enemigos de los impuestos a la fortuna por considerarlos nocivos para la riqueza de los pueblos, trataron el gravamen sucesorio más bien para atacarlo que para defenderlo.-

Los estudios históricos realizados en el siglo pasado y en el presente en Egipto y Roma por Lombroso, Máspero, Cagnat, Marquardt, Naudet, Clamagerán, Dureau de la Malle y otros han permitido conocer a los estudiosos el desarrollo de la tributación fiscal de las sucesiones en aquellos pueblos.-

El amplio desarrollo adquirido por la imposición fiscal en el siglo pasado, abrió nuevos horizontes al estudio del gravamen sucesorio.- Las obras de Rau, Esquirol de Parieu, Mac Culloch, Wagner y las que sucesivamente han ido apareciendo les dedicaron capítulos especiales y en los años 1850 y 1856, se publicaron los estudios particulares de Brodie y Hudson, respectivamente.-

Más tarde se editaron las obras de Jarelli y Brazin' en Italia, de Schanz en Alemania, de Laquet en Francia, de Soward y Willan en Inglaterra y de West en los Estados Unidos de Norte América.-

En la actualidad merecen destacarse los trabajos de Rivaroni, Bonetti, Monti, Fioravanti y Mariantoni en Italia; los de Bijon, Coutot, Filhol y varios otros en Francia; la obra de Schnock en Bélgica y, muy especialmente, el estudio de Schultz en Norte América.-

En España y en los países hispano-americanos los estudios de esta naturaleza son poco conocidos.- En aquel país el hecho de que el gravamen aplicado a las sucesiones forme parte del impuesto de derechos reales y transmisión de bienes, hace que en los pocos estudios realizados se le dé una importancia secundaria.- Los trabajos publicados sobre este particular son las obras de Arriaga, Galán, Ballesteros y la disertación doctoral de Villarueva y Gómez.-

Entre nosotros sólo se han estudiados aspectos parciales del impuesto sucesorio.- La totalidad de las publicaciones efectuadas está constituida por artículos de diarios y revistas o folletos.- Esta circunstancia nos ha impulsado a tratar el tema en nuestro trabajo.-

La doctrina que sostenemos para fundar nuestros argumentos está inspirada en el Código Social de Malinas, el genial documento que, bajo la dirección del Cardenal Mercier, publicó la Unión Internacional de Estudios Sociales en el año 1927.-⁽¹⁾

Con este trabajo que presentamos, cerramos el ciclo de nuestros estudios en la Facultad de Ciencias Económicas.-

Buenos Aires, diciembre de 1936.-



Carlos Hebe

BIBLIOTECA

- (1) Código Social de Malinas, edición de 1934. Publicado en el apéndice de la obra de Adolfo Korn Villafañe: Derecho público político. Buenos Aires, 1936. Los artículos referentes a nuestro tema son los siguientes:
- Art. 32. En el seno de la sociedad civil, la familia tiene derecho a la justicia distributiva. Los impuestos, las cargas, los aranceles, las subvenciones por carestía de la vida, las pensiones de invalidez, deben fijarse, no en función del individuo aislado, sino en función de la familia.-
- Art. 108. Es de desear que se desgrave lo más posible y hasta que se exima de derechos fiscales a las sucesiones en línea directa.-....
- Art. 149. Aunque justificados en circunstancias excepcionales, los impuestos demasiado elevados sobre sucesión hereditaria quebrantan el principio de la propiedad, apenas se distinguen de las confiscaciones y contrarían la formación de reservas nacionales.-

CAPITULO I

PRINCIPIOS GENERALES



SUMARIO:

BIBLIOTECA

1. CONCEPTO Y DEFINICION DEL IMPUESTO SUCESORIO.-
2. SUJETO, OBJETO Y FUENTE.-
3. FINES.-
4. SISTEMAS DE IMPOSICION : a). Impuesto al acervo total.- b). Impuesto a las porciones sucesorias.- c). Sistema mixto.-
5. CARACTERISTICAS PRINCIPALES DEL MODERNO IMPUESTO SUCESORIO: a). Progresividad.- b). Exenciones.- c). Rebajas.- d). Detracción del débito hereditario.- e). Distinción entre la nuda propiedad y el usufructo.- f). Facilidades y plazos para el pago.-
6. ADMINISTRACION Y CONTROL.-
7. CLASIFICACION: a). Es un impuesto directo o indirecto?.- b). Es real o personal?.-
8. VENTAJAS E INCONVENIENTES ATRIBUIDOS AL IMPUESTO SUCESORIO.-

1. CONCEPTO Y DEFINICION DEL IMPUESTO SUCESORIO:

Entre los medios impositivos de que dispone el Estado para la satisfacción de las necesidades públicas figura el gravamen sucesorio, conocido también, dentro de la terminología fiscal, con los nombres de impuesto a las transmisiones gratuitas de bienes, a las herencias, legados y donaciones o a las herencias, simplemente.-

En el curso de este trabajo utilizaremos indistintamente tales denominaciones, porque entendemos que todas

ellas son correctas.- A pesar de ello, consideramos oportuno dejar establecido, que el impuesto sucesorio no grava a la herencia en sí, sino al acto mediante el cual ésta se transfiere.-

Al usar la denominación de impuesto sucesorio lo hacemos en un sentido general, incluyendo dentro de él no sólo a las adquisiciones de bienes realizadas por causa de muerte, sino también a las transmisiones gratuitas hechas por actos "inter-vivos" o donaciones, que, por analogía, se asimilan a las primeras, pues no constituyen sino una anticipación de la sucesión "post-mortem".-

Caen pues bajo el régimen de este impuesto:

- a). las sucesiones por causa de muerte;-
- b). las donaciones por actos entre vivos.-

Nuestro Código Civil define la sucesión en la primera parte del artículo 327: diciendo que "es la transmisión de los derechos activos y pasivos que componen la herencia de una persona muerta, a la persona que sobrevive, a la cual la ley o el testador llama para recibirla".-

"Habrá donación - dice el artículo 1789 del mencionado Código - cuando una persona por un acto entre vivos transfiera de su libre voluntad gratuitamente a otra, la propiedad de una cosa".-

Dos elementos son indispensables para la exigibilidad del impuesto sucesorio: la transmisión de un bien o derecho y la gratuidad de la misma.-

De acuerdo a lo que acabamos de expresar, definiremos el impuesto sucesorio diciendo que es aquél que grava el tráfico gratuito de bienes y derechos por causa de muerte o por actos entre vivos.-

2. SUJETO, OBJETO Y FUENTE:

En el impuesto sucesorio es fácil determinar el sujeto del mismo, porque se trata de un gravamen que incide directamente sobre la persona que lo paga.-

En todos los casos, el sujeto de dicho impuesto es el heredero, el legatario o el donatario, según se trate de herencia, legado o donación.-

El objeto del impuesto es el acto de la transmisión de los bienes y derechos que constituyen la sucesión.-

Nuestra legislación nacional, la casi totalidad de las leyes provinciales y algunas de los estados extranjeros, establecen que el objeto del impuesto es el acto que, realizado ante la justicia o los escribanos públicos, exterioriza la transmisión por causa de muerte o donación.- Aquí el objeto queda circunscripto al acto, judicial o notarial, que exterioriza la transmisión y no a la misma transmisión.- Tiene singular importancia esta observación desde que hay bienes que por su naturaleza no requieren para su transmisión ninguna solemnidad pública, los cuales, según la defectuosa redacción de las leyes citadas, no serían objeto

de este tributo .-

Al definir el impuesto sucesorio hemos dicho que era un gravamen al tráfico de bienes y derechos; por lo tanto, la fuente del mismo es el patrimonio transmitido.-

Si observamos al impuesto sucesorio en su fuente, debemos incluirlo dentro de la categoría de los gravámenes al capital.-

3. Fines:

El impuesto que aquí estudiamos no tiene, al igual que la mayoría de los otros recursos tributarios, una finalidad meramente fiscal, cual es, la de procurar medios para el pago de los gastos comunes; pues cumple, además, fines sociales que, día a día, van adquiriendo mayor amplitud.-

Las cuotas progresivas que se elevan con el crecer de los valores transmitidos y a medida que el vínculo de parentesco es más lejano, permiten distribuir en forma equitativa las cargas públicas, imponiendo mayores contribuciones a los que están en mejores condiciones de soportarlas.-

Por otra parte, las consideraciones de carácter personal que se tienen en cuenta en la sanción de las nuevas leyes fiscales, que permiten exenciones y reducciones a favor del grupo familiar y el destino que comúnmente se da al producido de este tributo, le imprimen una finalidad evidentemente social.-

uede decirse, en general, que en el impuesto sucesorio prima el fin social sobre el fiscal.- Pero esta primacía de la finalidad social no se extiende al extremo de crear reformas sustanciales en la estructura económica de los pueblos modificando la distribución de la riqueza privada como se pretende en algunas interpretaciones equívocas.- Este es un fin no sólo ajeno al impuesto, sino también imposible de ser logrado por él.-

4. SISTEMAS DE IMPOSICIÓN:

Tres son los sistemas conocidos en que se aplica el impuesto sucesorio.- El primero que gravava al total del acervo hereditario, el segundo que comprende exclusivamente a las porciones individuales o hijuelas y el último que consiste en aplicar los dos sistemas anteriores combinados.-

a). Impuesto al acervo total:

El gravamen al acervo total de las sucesiones, conocido comúnmente con el nombre de impuesto global, ⁽¹⁾ se aplica sobre el monto total de la masa hereditaria.- La graduación de los tipos de imposición se hace solamente en atención a la cuantía de esa masa hereditaria sin tener en cuenta el grado de parentesco que pudiera existir entre el causante y el adquirente.-

Este era el sistema generalmente usado en la antigüedad y su aplicación perduró hasta que la diferencia-

(1) "Einkommensteuer"; en alemán; "taxe successorale"; en francés; "estate duty", en inglés.-

ción en el grado de parentesco trajo como consecuencia la adopción del segundo sistema.-

b): Impuesto a las porciones sucesorias:

Este segundo sistema que consiste en gravar las porciones de las herencias, legados o donaciones, es el más generalizado en la actualidad y el que se aplica entre nosotros (1).-

La graduación de los tipos de gravamen se hace teniendo en cuenta el vínculo de parentesco existente entre el autor de la sucesión y sus beneficiarios y además en atención al valor de cada una de las porciones sucesorias, sea cual fuere el monto del acervo total.-

c). Sistema mixto:

El tercer sistema es el que adopta simultáneamente las dos formas de imposición utilizadas en los dos sistemas anteriormente citados.-

Ha sido implantado en algunos países europeos, a fines del siglo pasado, para saldar los déficits de presupuesto y tuvo amplia difusión durante el período de la última guerra y en los años que le sucedieron.-

Los que propician esta forma de imposición sostienen, para justificarla, que los dos impuestos que se aplican son realmente distintos.- El que afecta al acervo total,

(1) "Erbsteuer", en alemán; "droits de successions", en francés; "legacy and succession duties", en inglés.-

grava el patrimonio del causante en oportunidad de su muerte; y el que se impone a las porciones hereditarias se exige al beneficiario por la adquisición de los bienes o derechos que se le adjudican en la sucesión.- Pero, cualesquiera sean los argumentos con que se pretende justificar la coexistencia de uno y otro impuesto, ambos no dejan de constituir una carga soportada por el heredero en la misma oportunidad y sobre los mismos bienes y derechos.-

A parte de ello, el sistema mixto, al adoptar la progresión de las alícuotas, trae un gran inconveniente cual es el de gravar desigualmente a herederos de la misma categoría que reciben la misma suma de bienes.-

Supongamos, por vía de ejemplo, dos casos hipotéticos: Una sucesión A. de \$ 1.000.000 con diez hijos y otra sucesión B. de \$ 200.000 con dos hijos; tanto en una como en la otra le corresponde a cada heredero \$ 100.000.- Si se aplican dos impuestos progresivos, el primero sobre el acervo total y el segundo sobre las porciones hereditarias que para nuestro ejemplo los haremos iguales y los fijaremos a razón de 1/2 % sobre los primeros \$ 10.000 creciendo progresivamente en otro 1/2 % por cada \$ 10.000 subsiguientes, es decir, que por \$ 20.000 se pague 1 %, por \$ 30.000 el 1.½ % y así sucesivamente, tendremos el siguiente resultado:

Los herederos de la sucesión A. pagarán en concepto de impuesto global el 50 % quedándoles un saldo líquido de \$ 500.000 que será dividido en diez hijuelas y sobre cada una de ellas se apli-

cará el segundo impuesto.- El importe de cada porción hereditaria será de \$ 50.000 y el tipo de gravamen a aplicarse de 2.½ %.- Si deducimos, pues, de cada hijuela de \$ 50.000 el impuesto de \$ 1.250 que el heredero debe pagar, quedará para éste una suma líquida de \$ 48.750.--

Los herederos de la sucesión B. pagarán \$ 20.000 por el impuesto global y luego sobre cada una de las hijuelas que suman pesos 90.000 el 4.½ % o sean \$ 4.050.- En definitiva cada heredero de esta sucesión recibirá un beneficio líquido de \$ 85.950.- A pesar de ser originariamente iguales todas las hijuelas, los herederos de la sucesión A. reciben \$ 37.200 menos que los herederos de la sucesión B.-

Un sistema de impuestos que conduce a tales resultados es verdaderamente injusto y arbitrario, lo que resulta más grave si se tiene en cuenta que perjudica principalmente a las familias numerosas.-

En los países que adoptaron el sistema mixto se recurrió a algunos correctivos, pero, en general, éstos resultan ineficaces.- La única solución consistiría en abandonar el método progresivo para adoptar el proporcional en la imposición del acervo total reservando el primero para las porciones hereditarias.- Pero este sistema redundaría en perjuicio del Fisco que vería mermar sus entradas, por lo que, le resultaría más eficaz abandonar la imposición al acervo total manteniendo solamente el gravamen a las hijuelas previo aumento de las tarifas para que sea compensatorio.- Este es el temperamento seguido por algunos estados que habían adoptado el siste-

na mixto y que decidieron abandonarlo por las dificultades mencionadas .-

5. CARACTERÍSTICAS PRINCIPALES DEL MODERNO IMPUESTO SUCESORIO:

El impuesto a las sucesiones, en su evolución, ha ido adquiriendo una serie de características que enumeraremos y analizaremos a continuación.-

a). Progresividad:

La progresividad de las cuotas en el impuesto sucesorio es una cuestión que en la actualidad no se discute, y puede afirmarse que, en nuestros tiempos, ella no constituye el postulado de una determinada escuela social o política, sino el principio común de justicia y equidad universalmente proclamado y reconocido en la teoría y en la práctica.-

Aun aquellos autores que son enemigos del impuesto progresivo en general, no titubean en admitirlo cuando se trata de nuestro impuesto.-

La progresividad es doble en el impuesto a las sucesiones puesto que ella crece en sentido horizontal y vertical.- Por una parte, tenemos el impuesto progresivo en relación al vínculo de parentesco entre el causante y el beneficiario: por lo otra, se aplica también de acuerdo al valor de la transmisión.- Esta última forma de progresión es más reciente que la anterior, comenzó a adoptarse a fines del pasado siglo y en la actualidad, si exceptuamos a algunos pequeños estados, su aplicación es general.-

Las críticas y objeciones que en otras

épocas que se han formulado al sistema progresivo no merecen ser consideradas y podemos afirmar que, un impuesto sucesorio que lo desechase para basarse exclusivamente en la proporcionalidad, distaría mucho de ser equitativo y su aplicación sería injusta e inadmisibles.-

Si bien es cierto que la adopción de la progresión no ofrece dudas de ninguna especie, la medida en que ella debe aplicarse constituye un verdadero problema.-

Quienes ven en el impuesto sucesorio un arma política para castigar a los pudientes, sostienen que debe adoptarse la progresión ilimitada.- Pero, hay que considerar que, la aplicación ilimitada de las escalas progresivas conduce a la confiscación y un impuesto confiscatorio es un mal impuesto y debe ser desechado.- Por otra parte, como hemos hecho notar recientemente,⁽¹⁾ es imposible pretender adjudicar al impuesto finalidades ajenas a la esencia del mismo.- El Estado tendrá derecho a limitar el grado sucesorio o la libertad de legar, pero, como dice Seligman, es muy distinto señalar un límite arbitrario más allá del cual se pretende considerar ilegal toda acumulación de riqueza y utilizar el expediente de la escala progresiva para lograr dicho objetivo.⁽²⁾

Descartada la posibilidad de una progresión constante e ilimitada, debemos reconocer que la única factible

(1) Supra, No. 3, pag. 5.-

(2) Seligman, El impuesto progresivo en teoría y en práctica, Madrid, 1913, pag. 374.-

de la progresión limitada, la cual, después de cierto máximo, deja de ser progresiva para hacerse proporcional.-

Para la determinación del coeficiente de crecimiento y del límite máximo de la progresión, no hay otra regla que la prudencia, factor que ha de tener en cuenta el legislador si quiera sancionar un impuesto social y económica-mente útil.-

Tres son los procedimientos utilizados para aplicar la progresividad, el de escala simple, el de escala fraccionada y el de progresión continua.-

El primero, aplicado por nuestra ley nacional y la casi totalidad de las leyes provinciales, es el más rudimentario y defectuoso.-

Consiste en dividir a los contribuyentes de un mismo grupo en varias categorías que se establecen de acuerdo al monto de la porción sucesoria.- Habrá, por ejemplo, una categoría para los contribuyentes cuyas hijuelas se estimen entre 1 y 10.000 pesos; otra para las comprendidas entre 1 y 20.000 pesos, y así sucesivamente.- Para cada una de las categorías se establece un tipo de gravamen que va creciendo progresivamente desde la primera categoría hasta la última.-

-Este procedimiento trae aparejado dos inconvenientes el primero es el aumento brusco que se produce al pasar de una categoría a la otra; y el segundo, consecuencia del anterior y más grave aún porque es fuente de numerosas injusticias, hace que en varios casos, un contribuyente, des-

pués de haber abonado el impuesto, reciba una suma líquida inferior a la que le hubiera correspondido si su porción hubiese sido menor.- Para mayor claridad veamos un caso práctico en el que aplicaremos la tarifa de nuestra ley. (1)

Un extraño que recibe un legado de 1.000.000 de pesos paga en concepto de impuesto el 29,40 % , o sean , \$ 294.000 que deducidos del valor de su hijuela dejan un remanente líquido de \$ 706.000.- Si el legado fuese de 1.010.000, es decir, 10.000 pesos más que el anterior, el tipo de gravamen será de 33 % y el impuesto a pagar sumará \$ 333.300.- El saldo líquido que en este segundo caso recibe el legatario es de 676.700 .- Como vemos, en este segundo caso, no obstante ser superior el legado se reciben \$ 29.300 menos.-

Casos como éste se producen, en mayor o menor cuantía, en todos los grupos y categorías de la escala.-

El segundo procedimiento, que denominamos de escala fraccionada, consiste en dividir los montos imponibles no ya en categorías rígidas como en el caso anterior, sino en fracciones.- Para cada una de estas fracciones se establecen tipos de imposición, en forma tal que el contribuyente pague los tipos sucesivos que afectan a cada una de dichas fracciones.- En este caso el aumento de la progresión no recae sobre el total de la hijuela hereditaria, sino sobre lo que exceda de la categoría anterior.-

(1) Libro, pag: 416.-

Este es el procedimiento más divulgado en el extranjero y aplicado entre nosotros por algunas provincias.⁽¹⁾ Tiene la ventaja sobre el anterior de corregir los saltos bruscos y evitar las imposiciones injustas, aunque ello no se logra en forma absoluta.-

El tercer procedimiento conocido es el más perfecto pues en él la progresión es continua.- El método utilizado para confeccionar las tarifas consiste en dividir los montos imponibles en varias categorías, como en los casos anteriores, pero aplicando a cada una de ellas un impuesto fijo y un adicional que crece progresivamente, calculados en base a fórmulas matemáticas.- Aquí las posibilidades de los saltos y de las imposiciones injustas desaparecen completamente.- Este es el sistema adoptado por la ley Federal de los Estados Unidos.⁽²⁾

Además de los procedimientos antes citados he propuesto la utilización de fórmulas que evitarían la inclusión de tablas o escalas de tarifas en las leyes impositivas.- La Comisión de impuestos de Boston aconsejó la adopción de una fórmula que aplicada en cada caso daba el importe exacto del impuesto a pagar.⁽³⁾

(1) *Infra*: pag. 268 y 269.

(2) *Infra*: pag. 237/8.

(3) Report of the Special Commission on taxation. Boston, 1916, pag. 107, 63 and 64. *Results of the taxation of inheritance in U.S.A.*, 1906, pag. 293.-

La ecuación propuesta es la siguiente:

$$\text{Impuesto} = \frac{\text{Hijuela} - \sqrt{1.000 \times \text{Hijuela}}}{10}$$

El monto del impuesto es igual al valor de la hijuela hereditaria menos la raíz cuadrada del producto de 1.000 por el valor de la hijuela hereditaria, todo dividido por 10.-

Con esta fórmula automáticamente quedan exentas las hijuelas inferiores a 1.000 dólares.- Para las restantes el impuesto crece progresivamente.- Las que alcanzan a 4.000 dólares, pagarán el 4 %; las de 25.000, el 8 %; las de 100.000, el 9 %.- El tipo máximo que permite esta fórmula es del 10 % y nunca excede de este porcentaje por grande que sea el valor de la hijuela.-

Esta fórmula, si bien no deja de ser ingeniosa y perfecta, tiene el inconveniente de no ser accesible al contribuyente que requiere procedimientos simples y de fácil aplicación.-

9). Exenciones:

Las pequeñas fortunas son las que más se resisten con el impuesto sucesorio por leve que éste sea.-

En los hogares modestos, cuyo único patrimonio suele ser la propiedad que habita la familia, con la muerte del jefe de la casa debe iniciarse el juicio sucesorio; el pago del impuesto y los demás gastos judiciales pueden obligar a los herederos faltos de recursos a deshacerse del bien en condiciones

poco ventajosas, sin duda.- Y este razonamiento que hicimos para la propiedad familiar lo podemos referir al pequeño comercio y otras inversiones cuya liquidación debe el Estado evitar en beneficio no sólo de los herederos, sino también en el propio.-

Por otra parte, necesita tener en cuenta, que cuando se trata de sucesiones de poca monta, los gastos de liquidación y cobro del tributo insumen la casi totalidad de su producción .-

Estas circunstancias determinaron una creciente tendencia, en las legislaciones modernas, a desgravar de todo a carga fiscal a las fortunas pequeñas y hasta se ha llegado a conceder una exención general a todo el grupo familiar.⁽¹⁾

Además es costumbre, en numerosos estados, exceptuar del pago del tributo a los legados que se hacen a las instituciones religiosas, de beneficencia o educacionales, que cumplen una amplia función dentro de la sociedad y cuya defensa y protección debe preocupar al Estado.-

c). Herederos:

Una de las características más salientes de las recientes reformas fiscales es la total subjetivización del impuesto sucesorio.-

Toda buena ley de impuesto a las sucesiones debe contemplar la situación social y económica del heredero, pues, es sólo en el interés del fisco el colocar en ejores

condiciones y dar un trato preferente a los contribuyentes que sean más socialmente útiles al país.-

El hecho de que el impuesto a las sucesiones se perciba como consecuencia de acontecimiento casuales, obliga a tener ciertas consideraciones para evitar repeticiones de pago en cortos lapsos de tiempo.-

Todas estas circunstancias exigen la conce-
sión de una serie de rebajas,^{de} las cuales, a continuación consideraremos las que son más frecuentes y necesarias:

1º. Rebajas por hijos:

Un padre de familia se encuentra en una situación especial y distinta del heredero que es soltero.- Éste está obligado a una serie de gastos para el mantenimiento de su hogar, como ser, alimentos, vestidos, educación y cuidados que el soltero no conoce.- Éste, en cambio, libre de tales obligaciones, dispone para sí el total del capital heredado.-

El jefe del hogar, por éstas y por múltiples razones más, es para el Estado, social, económica y políticamente más útil que el soltero y por lo tanto se hace acreedor de un mayor respeto fiscal que debe traducirse en reducciones del impuesto.- En este sentido se han modificado algunas leyes impositivas después de la guerra europea, concediéndose rebajas de acuerdo al número de hijos que dejare el causante o que tuviere el heredero.- (1)

2º. Rebajas por edad:

La sucesión no es un hecho normal en la vida

(1) Infra, par. VII, esp. § 3º pag. 202 y sig.

de la familia, sino un fenómeno extraordinario que se sucede con distinta frecuencia, lo que hace que ciertos patrimonios se transmitan mas rápidamente que otros.-

Además, si bien es cierto que la vida de una persona no está condicionada a un término limitado, es indudable que un individuo de edad avanzada tiene probabilidades de morir antes que uno joven y por lo tanto, sus bienes estarán sujetos a ser transferidos por herencia en un plazo más breve.-

Por tales razones, las leyes que imponen a las sucesiones conceden, frecuentemente, rebajas a los herederos, legatarios o donatarios que pasen de una edad límite.-

2º. Rebajas por repetición del impuesto:

Por los motivos que terminamos de exponer, es muy posible que en un corto período de tiempo, los bienes por los cuales se ha satisfecho el impuesto sucesorio sean objeto de una nueva transmisión gratuita.- Aplicar por segunda vez el gravamen equivale a infligir un fuerte golpe al patrimonio y que le haría sufrir una merma considerable.- Previendo esta contingencia, en varios estados, se conceden rebajas especiales cuando se presentan estos casos.-

También puede presentarse la repetición del impuesto cuando las personas y los bienes están sujetos a jurisdicciones fiscales diversas.- Para obviar las dificultades que se producen en estos casos se han firmado, en los últimos años, numerosos tratados y convenciones como podrá verse en el capítu-

lo dedicado al estudio del problema de la doble y múltiple imposición.⁽¹⁾

1). Detracción del débito hereditario:

Las deducciones de las deudas del causante son permitidas en la actualidad, en mayor o menor escala, por todas las leyes impositivas.- Hasta fines del siglo pasado en algunos países había ciertas deudas, como las hipotecarias, cuya detracción no era permitida.-

En nuestros días, por regla general, se deducen las deudas comprobadas del causante, los gastos de su última enfermedad, los consionados por los funerales y sepelio y los causados por el juicio sucesorio.- Las leyes tienen numerosas limitaciones a fin de evitar los posibles fraudes y ~~abultamiento~~ del pasivo.⁽²⁾

2). Distinción entre la nuda propiedad y el usufructo:

Cuando el autor de la sucesión deja a una persona la nuda propiedad y a otra el usufructo de la misma es necesario desdoblarse el impuesto cobrándosele a cada cual la parte que le corresponda en atención al valor real o estimativo de su beneficio.- Las leyes suelen prever estos casos y generalmente se regula la proporción del impuesto teniendo en cuenta la edad del usufructuario.-

(1) Tribu, p. 7, págs. 101 y 102.

(2) Tribu, p. 7, págs. 101.-

f). Facilidades y plazos para el pago:

Otra de las modalidades que caracteriza al actual impuesto sucesorio es la concesión de facilidades y plazos para su pago.-

El Fisco debe tratar en lo posible de evitar las liquidaciones forzosas de bienes para proveer al pago del tributo y ofrecer al contribuyente la facilidad de cumplir con su deuda fiscal en un largo período de años.-

El pago a largos plazos permitirá a los herederos, en muchos casos, abonar el impuesto con el producido de los bienes heredados, sin necesidad de recurrir al capital.- El Estado, por su parte, no se perjudicará en lo más mínimo porque podrá cobrar el importe del impuesto con un modesto interés y contribuirá, a la vez, a mantener intacto un patrimonio que al cabo de cierto número de años volverá a ser objeto de una nueva transmisión sucesoria.-

Así, en atención a estas consideraciones, que, día a día, se van concediendo en las diversas legislaciones plazos y facilidades para el pago del gravamen y en algunos países se admite, también, el pago en especies.-

G. ADMINISTRACION Y CONTROL:

La administración y el control del impuesto sucesorio son muy simples.-

Los organismos encargados de la liquidación del gravamen no tienen otra misión que realizar los cálculos

constatando las declaraciones de los contribuyentes o bien las constancias que obran en los juicios sucesorios, como ser, inventarios, pericias, tasaciones, informes, declaraciones de bienes etc.-

El Fisco, en casi todos los países, es parte en los juicios sucesorios pudiendo defender así, fácilmente sus derechos .-

La percepción del impuesto suele hacerse en algunos países mediante depósitos en los bancos o en las cajas fiscales y en otros, como el nuestro, por la venta de un timbrado especial que debe ser agregado al expediente sucesorio o al protocolo del escribano.-

Las medidas de control establecidas en las leyes fiscales hacen casi imposible evadir el pago del impuesto.- Por lo menos, así sucede cuando se trata de bienes inmuebles.- Con respecto a los demás bienes las posibilidades de evasión y fraude son más posibles, pues, pueden escapar fácilmente a las medidas de control.-

Una ley que tenga un control bien organizado asegura un rendimiento más positivo que una ley con elevadas tarifas y con un descuidado control.- Por ello, hemos querido estudiar con particular detención el problema de la evasión y del fraude dedicándole un capítulo de este trabajo.-⁽¹⁾

7. CLASIFICACION:

Los tratadistas de finanzas, analizando la na-

turalidad intrínseca de los tributos, los clasifican en directos e indirectos, reales y personales.-

Ubicar al impuesto sucesorio dentro de cada una de las categorías antedichas reviste no sólo un interés teórico, sino también práctico.-

a) ¿Es un impuesto directo o indirecto? La cuestión que aquí planteamos no es de fácil dilucidación.- La solución reviste capital importancia para nosotros, desde que, nuestra Constitución, al adjudicar los impuestos a los poderes federales, los divide en directos e indirectos.-

En su desenvolvimiento histórico el impuesto a las sucesiones ha ido adquiriendo uno y otro carácter, según las épocas y lugares en que se aplicaba.-

Los que rigieron en Egipto y Roma así como los que se aplicaron durante las edades Media y Moderna eran, indudablemente, indirectos, pues, gravaban el hecho de la transmisión independiente de toda consideración relativa a las personas que intervenían en ella.-

En la actualidad, con el complejo desarrollo que ha adquirido este tributo, es imposible clasificarlo a simple vista y es necesario someterlo a un examen más severo.-

En el estudio de ningún otro impuesto las opiniones de los autores se presentan tan divididas como en éste.-

La dificultad para clasificarlo reside en la

diversidad de criterios utilizados para delimitar uno y otro grupos de impuestos.-

Autores hay que hacen la distinción observando la forma de percepción; otros, en cambio, consideran los efectos de la percusión e incidencia del tributo y por último, hay quienes los clasifican analizando las manifestaciones de la capacidad de prestación.-

Sin entrar a considerar las disquisiciones a que ha dado lugar esta cuestión, tarea ajena a nuestro trabajo, veremos someramente los argumentos en que se fundan cada una de las tres teorías enunciadas.-

Para los primeros, son impuesto directos aquellos que se perciben en base a hechos fijos, periódicos y previamente determinables.- Son indirectos los que se aplican a hechos casuales, transitorios y, por lo tanto, desconocidos de antemano.- Los directos pueden recaudarse de acuerdo a registros o padrones fijos, mientras que los indirectos, recién después de producidos los hechos que son objeto del impuesto, dan lugar a la percepción del mismo.-

Siguiendo el criterio expuesto, el impuesto sucesorio sería indirecto y así lo consideran entre otros tratadistas, de Parieu, ⁽¹⁾ Neumann, ⁽²⁾ Nitti ⁽³⁾ y Piernas Hurtado. ⁽⁴⁾

(1) E. Esquirou de Parieu, Traité des impôts, Paris, 1862, vol. I pags. 8 y 9.-

(2) Neumann J, Die unterscheidung zwischen direkten und indirekten steuern, en los anales de Schmoller, 1882, pag. 952.-

(3) Nitti Francisco, Principios de la ciencia de las finanzas, Traducción de Salvador Oría, Buenos Aires, 1931, pag. 542.-

(4) Piernas Hurtado José M, Tratado de Hacienda pública.- Madrid, 1891, vol. II, pags. 350 y 426.-

aquellos que, atendiendo a la naturaleza económica de los gravámenes observan el proceso de su traslación, sostiene que son directos los impuestos que inciden definitivamente sobre la misma persona que los paga e indirectos aquellos susceptibles de ser trasladados.- En los directos, el contribuyente percutido es a la vez el incidido.- En los indirectos, el que los abona no obra sino como simple intermediario adelantando su importe al Fisco para luego reembolsárselo del contribuyente efectivo.- Aquí el contribuyente percutido es una persona y el incidido otra distinta.-

El impuesto sucesorio, de acuerdo a este criterio de clasificación sería directo, porque las posibilidades de su traslación son nulas o casi nulas.- Comparten esta tesis, entre otros, Wagner,⁽¹⁾ Leroy Beaulieu,⁽²⁾ Stuart Mill,⁽³⁾ Rau,⁽⁴⁾ Seligman,⁽⁵⁾ Ehberg,⁽⁶⁾ Tzoneff,⁽⁷⁾ Jeze⁽⁸⁾ y Criziotti.⁽⁹⁾

-
- (1) Wagner Adolfo, Teoría speciale delle imposte en Biblioteca dell'Economista, vol. XIV, I part. Turín, 1889, pag. 433 y 435.-
 - (2) Leroy Beaulieu Paul, Traité de la science des finances, París, 1906, vol. I, pag. 306.-
 - (3) Stuart Mill John, Principles of Political Economy with some of their applications to social philosophy, Londres, 1915, libro V, capít. III, § 1, pag. 823.-
 - (4) Rau K H, Finanzwissenschaft, Leipzig, 1862, § 231, pag. 341.-
 - (5) Seligman Edwin R., Théorie de la repercussion et de l'incidence de l'impôt, traduit par Louis Suret, Paris, 1910 pag. 494.-
 - (6) Ehberg Carlos T. von, Hacienda pública, traducción de Enrique Rodríguez Mata, Barcelona, 1929, pag. 225 y 226.-
 - (7) Tzoneff Christophose, L'impôts sur les successions, Paris, 1927, pag. 66 y 68.-
 - (8) Jeze Gaston, Cours élémentaire., Paris, 1912, pag. 960.-
 - (9) Criziotti Benvenuto, Impuestos directos y reforma impositiva, Córdoba, 1927, sobre todo pag. 204 y sig.-

Entre nosotros, Alberdi, admite este criterio de clasificación.(1)

El tercer sistema de división, como hemos dichos, se basa en las manifestaciones de la capacidad de prestación.- Cuando esa capacidad de prestación se infiera de sus manifestaciones inmediatas, (patrimonio, renta, producto), el impuesto será directo.- Cuando ella se deduce de sus manifestaciones mediatas, (gastos, consumos, transferencias de bienes), el impuesto será indirecto.- Hoffman⁽²⁾ llama a los primeros, impuestos sobre la propiedad y a los otros, impuestos sobre los actos.-

Si atendemos a esta teoría el gravamen que nos ocupa entraría en el grupo de los indirectos.- Son de esta opinión, Schäffle,⁽³⁾ Flora,⁽⁴⁾ Ricca Salerno,⁽⁵⁾ Viti de Marco,⁽⁶⁾ Caillaux,⁽⁷⁾ y entre nosotros, Terry,⁽⁸⁾ y Nasino.⁽⁹⁾

(1) Alberdi Juan B., Obras completas, tomo IV, tercera parte, Cap. IV, § V. pag. 416.-

(2) Hoffman J.J., Die Lehre von den Steuern, Berlin, 1840, pags. 71 y sig.-

(3) Schäffle A.C., Steuerpolitik, Leipzig, 1880, pags. 58 y sig.

(4) Flora Federico, Manual de la ciencia de la Hacienda, traducción de L. Victor Paret, Madrid, 1927, vol I, pag. 446.-

(5) Ricca Salerno G., Scienza delle finanze.- Firenze, 1888, pags. 182 y 183.-

(6) Viti de Marco A. de, Principios fundamentales de Economía financiera, traducción de Pio Ballesteros, Madrid, 1934, pag. 126.-

(7) Caillaux J. Los impuestos en Francia, traducción de Luis de Terán, Madrid, s.f., la. edic., pag. 12.-

(8) Terry José N., Finanzas, 1927, Buenos Aires, , pags .358 y 359

(9) Nasino Pablo Bartolomé, Tratado de Finanzas, Buenos Aires, 1922, pag. 193.-

Sería posible llegar a unificar la doctrina sobre este punto tomando por base los sistemas de diferenciación expuestos, pero modificando un poco los conceptos, quitándoles su actual rigidez y elaborando un criterio único al cual se podrían adaptar fácilmente casi todos los ramos de impuestos.- Pero, aún así, subsistiría la dificultad para incluir dentro de esta clasificación ecléctica a los tributos que, como el nuestro, gravan el tráfico patrimonial de bienes.- El impuesto sucesorio sería directo e indirecto a la vez.-

Esta razón ha movido a algunos autores a desmembrar de la categoría de impuestos directos e indirectos a los que se aplican al tráfico patrimonial de bienes que formarían un grupo separado "sui generis" con la denominación de impuestos sobre la transmisión de derechos.⁽¹⁾

El hecho de que haya de crearse un tercer grupo de impuestos, no constituye - como sostiene Van der Borgh⁽²⁾ - inconveniente alguno puesto que facilita el estudio científico y administrativo de los tributos.-

Ahora bien, cuando en virtud de las disposiciones constitucionales sea de rigor incluir los impuestos de este tercer grupo dentro de la clasificación rígida de contribuciones directas e indirectas, necesariamente habrá que

(1) Vocke Guillermo, Principios fundamentales de Hacienda, traducción castellana, Madrid, s.f., 1ª edic. vol I, pag. 172.-

(2) Borgh R. van der, Hacienda pública, Traducción de Miguel Sancho Izquierdo y Manuel Sanchez Sarto, Barcelona, 1929, vol. II, pag. 57.-

recurrir a los elementos que ofrezcan las sesiones constituyentes para conocer el pensamiento de los autores de la constitución, como lo haremos al estudiar el aspecto constitucional del impuesto sucesorio en nuestro país. (1)

→ b) Es real o personal?: La segunda cuestión que nos planteamos en el estudio de su clasificación es sobre si el impuesto que grava las transmisiones gratuitas de bienes es real o personal.-

En este caso, como en el anterior, la respuesta tampoco puede ser absoluta.-

Consideraremos aquí como impuestos personales, denominados también subjetivos, a los que gravan la materia imponible con tipos de imposición que varían en atención a la situación jurídica, económica o social del contribuyente.-
Impuestos reales u objetivos, son aquellos que se aplican a la riqueza con tipos fijos o uniformes y con prescindencia de toda consideración sobre la condición personal del contribuyente.-

Si observamos el desarrollo que ha sufrido el impuesto a las sucesiones veremos que antiguamente era un gravamen real y que en nuestra época va adquiriendo cada día con caracteres más pronunciados las cualidades de un impuesto personal.- (2)

(1) Infra: pag. 307.

(2) Infra: pag. 102.

Para encarar esta clasificación es necesario hacer una distinción entre el impuesto global y el que grava a las porciones sucesorias.-

En el impuesto global que se aplica al caudal relicto sucesorio, si bien es cierto que la suma a pagar varía en proporción a la fortuna del "de cuius", no se tiene en cuenta, para nada, la situación del adquirente.-

Estamos en presencia de un impuesto que no podemos definirlo como real, pero tampoco como personal, pues, puede ser considerado real y personal a la vez.-

Seligman⁽¹⁾ sostiene que cuando el impuesto afecta al monto total de la sucesión recae sobre la fortuna de una persona muerta por lo que no puede considerarse un impuesto personal al heredero, sino un gravamen especial que él denomina semi-personal.- Esta es la denominación que cabe admitir si se tiene en cuenta la naturaleza excepcional de esta carga impositiva.-

En cuanto a la contribución que se paga por las porciones sucesorias no cabe duda de que es eminentemente personal, sobre todo tal como la conocemos en nuestros días.-

8. VENTAJAS E INCONVENIENTES ATRIBUIDOS AL IMPUESTO SUCESORIO.-

Este impuesto por su importancia fiscal y

~~(1) Seligman Edwin R.A., La double imposition et la cooperation fiscale internationale en Recueil des cours de la Académie de Droit International, Paris, año 1929, vol.V del curso de 1927, pag. 507,-~~

política ha provocado no pocas controversias en las cuales se han esgrimido los más variados argumentos para atacarlo o defenderlo.- Esta circunstancia ha hecho que se le atribuyan defectos y virtudes muchos de los cuales son simplemente ilusorios.-

Aquí estudiaremos los argumentos que se han emitido en pro y en contra del impuesto sucesorio.- Comenzaremos por enunciar los inconvenientes que se le asignan para terminar con el estudio de las ventajas que se le adjudican.-

a). Inconvenientes

La mayor parte de éstos han sido formulados por los economistas liberales que ven en el impuesto a las sucesiones un régimen de expoliación y un atentado contra las clases pudientes.-

Descartaremos las opiniones apasionadas para concretar nuestro análisis a las objeciones más serias que se han planteado y que a continuación enumeramos:

- 1º Disminuye el capital nacional.-
- 2º Destruye el espíritu de empresa y de ahorro.-
- 3º Es contrario y atentatorio a la familia.-

Ante todo debemos advertir que estos argumentos son muy exactos cuando se presentan para combatir un impuesto elevado, pero no se justifican cuando ellos se refieren a un tributo razonable y moderado.-

Formuló la primera de las objeciones Ricar-

do quien considera que tanto el impuesto a las herencias, como todos los que se aplican a la transmisión de la propiedad en general son nocivos y antieconómicos, pues reducen el capital disminuyendo con ello la riqueza destinada al sostenimiento de la clase trabajadora y empobreciendo la producción futura del país (1).- Y Leroy Beaulieu agrega que el capital, elemento necesario de producción, es consumido y destruido por el estado en gastos inútiles e improductivos y no para el mejoramiento o aumento del fondo social(2).-

A esta objeción puede responderse que el impuesto, si bien puede constituir una carga gravosa para el contribuyente que lo soporta, no por ello consiste en una destrucción de riqueza, porque en el movimiento del mercado económico, toda riqueza producida en un capital irá necesariamente a engrasar el monto de otro, de tal manera que, el capital nacional o al menos el capital internacional quedarán intactos y sólo se producirá un cambio de propietario.-

Además, no todo el producido del impuesto va destinado a gastos improductivos; el estado realiza obras que, directa o indirectamente, contribuyen al aumento del capital privado o del fondo social.-

A parte de ello, hay que tener en cuenta que en la actualidad casi todos los países conceden largos plazos para el pago del impuesto sucesorio lo que hace posi-

(1) Ricardo David, Principios de Economía Política e imposición fiscal.-Traducción de Ewenor Hancera,-Barcelona 1932, vol. I pag. 224.-

(2) Leroy Beaulieu Paul, op.cit., pag. 317.-

ble hacerlo incidir sobre las rentas de varios años dejando intacto el capital heredado.- Más aun, en algunos países se ha llegado a contratar seguros para el pago del impuesto sucesorio que sea necesario satisfacer a la muerte del titular de la póliza.-⁽¹⁾

La segunda tacha que se le imputa de destruir el espíritu de empresa y de ahorro resulta inconsistente, al menos no, como hicimos notar al principio, se tratase de un gravamen pesado.- De lo contrario, lejos de destruirlo, creemos que un impuesto moderado contribuirá a avivar el espíritu de previsión.- En el ánimo de aquél que trabaja para labrar una fortuna existe el deseo de legar a sus sucesores su capital íntegro y en consecuencia se sentirá estimulado a constituir un fondo con el que puedan sus herederos hacer frente al futuro impuesto.-

Por último con respecto a la tercera crítica que se le formula de ser contrario y atentatorio a la familia debemos reconocer en parte su exactitud si se considera que la imposición de los herederos directos llegó a ser excesiva.- Pero este inconveniente está desapareciendo a medida que los gobiernos van reaccionando contra este error fiscal y social y dispensan al grupo familiar mayor protección y respeto.⁽²⁾

(1) Ganse, Franklin G.; y Manning Carl: Your estate intact, being an explanation of new conditions which have arisen affecting estates and a method for meeting the change.- Boston, 1918.- Citado por Shultz William J: The taxation of inheritance.- Boston, 1926, pag. 205.-

(2) Un estudio interesante sobre la repercusión del impuesto se encontrará en la tesis de Edmond Ravairent: La famille et les impôts sur les successions.- Lyon.- 1920.-

b). Ventajas:

En el análisis de las ventajas seguiremos a Carelli en su interesante estudio sobre el impuesto sucesorio ⁽¹⁾. Distingue este autor las siguientes ventajas de orden jurídico, económico, financiero y social.-

1ª Ventajas jurídicas: La primera de ellas es la que se refiere a su justicia.- Es un tributo justo porque consulta uno de los postulados esenciales de la justicia tributaria cual es el de la capacidad de pago del contribuyente.-

Todos los capitales son gravados por este impuesto en la oportunidad de pasar de una mano a otra en virtud de un derecho sucesorio y en la medida con que contribuyen a enriquecer al beneficiario.-

Otra de las ventajas jurídicas es su carencia de repercusión.- El incide directamente sobre el heredero, donatario o legatario y no puede trasladarse a otro contribuyente.-

Una última ventaja de este orden es su fácil adaptabilidad al sistema progresivo, como se ha visto recientemente ⁽²⁾.-

No hay mejor momento para establecer un gravamen progresivo que aquél en el cual el contribuyente realiza una ganancia y máxime cuando ella es completamente gratuita

(1) Carelli, Alessandro: L'imposta successoria.- Turín, 1896.- pag. 5 0 y sig.-

(2) Supra N° 5, pag.9-

como en las herencias y donaciones en las cuales el adquirente se beneficia sin aportar ningún esfuerzo personal.-

2º Ventajas económicas: Desde el punto de vista económico, Garella distingue las siguientes ventajas:

I. No repercute sobre la producción: Por su naturaleza este es un impuesto que no incide sobre la producción, ya limitando el consumo de bienes, ya gravando las industrias con una cuota impositiva permanente.-

II. No tiene ninguna influencia en los cambios de riqueza: Por la misma razón antedicha la aplicación de este impuesto no influye en los cambios y en consecuencia no produce ninguna alteración en los precios del mercado económico.-

III. No grava ningún rédito proveniente del trabajo: El heredero no sufre ninguna imposición en el producto de su trabajo personal, sino en aquel que ha sido ganado gratuitamente.- Por esta razón muchos autores propician el aumento del impuesto sucesorio y la rebaja simultánea de los gravámenes al rédito ganado con el trabajo.-

IV. Por último, dentro del sistema general de impuestos, tiene la gran ventaja de contribuir a la reducción de los impuestos indirectos sobre los consumos, a los que fatalmente se recurriría a falta de impuestos como éste.-

3º. Ventajas financieras: Entre las múltiples ventajas financieras que se le reconocen pueden destacarse las siguientes:

I. Es cómodo: La oportunidad en que el beneficiario debe pagar el impuesto sucesorio es la más cómoda, pues, entra en pose-

sión de su nuevo patrimonio y cuenta con los recursos necesarios para satisfacer el tributo.- Esta circunstancia de su enriquecimiento, además, le hará menos sensible la carga que se le impone.-

II. Es productivo : Este es el más productivo de todos los impuestos porque es el que soporta tipos más elevados .- La doble progresión de la cuota en relación al grado de parentesco y al monto del capital hace que constituya una respetable fuente de recursos para el Estado.-

III. Es elástico: Con el crecer de la población y de su riqueza crece el impuesto sucesorio .- Además, en los momentos de depresión económica, cuando el Estado necesita hacerse de recursos, puede aumentar las tarifas de este impuesto.- No sucede lo mismo con los impuestos que se aplican a los consumos que no pueden ser aumentados fuera de cierto límite por cuanto ello resulta contraproducente, pues, provocan una abstención de parte de los contribuyentes y la consiguiente disminución en la recaudación del impuesto.-

IV. Es de fácil recaudación: Este es uno de los tributos cuya recaudación resulta menos costosa, y fácil, sobre todo en tratándose de fortunas de regular cuantía.-

4ª Ventajas sociales: Una gran ventaja social de este impuesto es la de contribuir a la pacificación de los individuos facilitando la convivencia de los distintos grupos que forman el conglomerado social unidos en un espíritu de mutua solidaridad.-

asegura el libre goce de la propiedad privada, para lo que el Estado contribuye con su autoridad y poder garantizando este derecho.- Y hace que las asperezas de las diferencias sociales sean menos sensibles, pues, el que recibe una herencia o una donación contribuirá con parte de ella a la obra que realiza el Estado para la comunidad haciendo, en esa forma, partícipes de su beneficio a los demás habitantes del país.-



BIBLIOTECA

CAPITULO II

FUNDAMENTO DEL IMPUESTO SUCESORIO

SUMARIO:

9. GENERALIDADES.-
10. FUNDAMENTO JURIDICO: a). Teoría de la desheredación o de la reversión.- b). Teoría del Estado coheredero.- c). Teoría regalística.- d). Teoría de la copropiedad del Estado.- e). Teoría del privilegio hereditario.- f). Conclusión.-
11. FUNDAMENTO ECONOMICO: a). Teoría del precio de un servicio o del impuesto tasa.- b). Teoría de la prima de un seguro.- c). Teoría del impuesto complementario.- d). Teoría del ahorro capitalizado.- e). Teoría de la mayor capacidad contributiva o de la renta accidental.- f). Conclusión.-
12. FUNDAMENTO SOCIAL: a). Teoría del trabajo.- b). Teoría socialista o de la nivelación de fortunas.- c). Conclusión.-

9. GENERALIDADES:

Mucho se ha escrito y discutido acerca del fundamento del impuesto sucesorio y muchas son las teorías que sobre este particular se han emitido.- En nuestra opinión, es esta una de las cuestiones que debe merecer particular atención en el estudio que realizamos y no compartimos la idea de Witt, quien sostiene que tales investigaciones son completamente

inútiles (1).-

El conocimiento del fundamento no tiene un interés puramente especulativo puesto que es de esencial importancia para la preparación de la legislación positiva.- La tarea previa a la sanción de toda ley fiscal es la determinación de las bases sobre las cuales se ha de asentarse el tributo.-

Ahora bien, entre la doctrina individualista que ve en el impuesto sucesorio una simple tasa que debe abonarse al Estado por el servicio que éste presta y la doctrina socialista que quiere utilizarlo para cercenar las grandes fortunas e igualar los patrimonios de los individuos, media una gran distancia y muy distintos serán los resultados si el legislador se inclina por la una o la otra .-

Dentro del límite de estas dos concepciones extremas se han sostenido numerosas teorías intermedias.- Un estudio detenido de las mismas nos ha permitido observar que la disparidad de opiniones se debe a que cada uno de los autores que se preocupan de este problema lo encaran contemplando solamente un aspecto parcial del impuesto sucesorio.- Indudablemente que las conclusiones a que arriban, analizadas desde el punto de vista que sirvió de base para la investigación, tienen un fondo de verdad, pero no resisten a un examen amplio.-

Por ello entendemos que el estudio del fundamento debe encararse desde un triple punto de vista: jurídico, económico y social.- A tal efecto dividiremos las doctrinas emi-

(1) Litti, Francisco: op. cit., pag. 351

tidas en tres grupos según respondan a cada uno de los aspectos señalados y expondremos a la vez nuestra opinión al respecto.-

10. FUNDAMENTO JURIDICO:

Para fundamentar jurídicamente la facultad que tiene el Estado para imponer tributos a las transmisiones gratuitas de bienes se han formulado cinco teorías que veremos a continuación .

1). Teoría de la desheredación o de la reversión:

Hasta fines del siglo XVIII los autores que estudiaron el impuesto sucesorio no se preocuparon de buscar su fundamento y se limitaron a aprobarlo y justificarlo en el precedente histórico.-

Es recién en 1795 que el autor Jeremías Bentham en un ensayo titulado "Supply without burden, or escheat vice taxation" (1) analiza la cuestión y funda su teoría de la reversión de las herencias al Estado o de la desheredación.-

Bentham no admitía que las herencias intestadas beneficiasen a otros herederos directos, sosteniendo además que el poder de testar debía limitarse .- Los únicos herederos que podrían recibir por testamento serían los

(1) El título completo de la obra de Bentham es: Supply without burden, or escheat vice taxation, being a proposal for a saving of taxes by an extension of the law of escheat, including, strictures on collateral succession comprised in the budget of 7th. december, 1795.- Fue publicado en las obras completas - edición Browning, p. 585.- Citado por West, Max: The inheritance tax.- N.York, 1894.-

nietos, sobrinos, abuelos y tíos pero juntamente con ellos concurriría el Estado con un derecho igual a cada uno de los herederos.- Es decir, el derecho del Estado equivaldría al 50 % de los bienes transmitidos por testamento.-

Además exigía un derecho de reversión a favor del Estado de todas las herencias que correspondiesen a los herederos directos mayores de edad que no tuviesen hijos.-

Bentham sostenía que su idea de la desheredación no era precisamente un impuesto, de ahí el título de su trabajo : "desheredación contra imposición" (escheat vice taxation); pero como hace notar West en su notable estudio (1) la diferencia es solo verbal, pues, se trata de un verdadero impuesto.-

La tesis de Bentham parte de un error inicial cual es el de creer que el derecho sucesorio es una mera creación de la ley y por lo tanto el legislador puede quitarlo y ponerlo a su arbitrio.- Pero el derecho sucesorio que no es sino la prolongación del de propiedad, es, como éste, un derecho natural y la ley no puede modificarlo fundamentalmente, sino simplemente regularlo, de acuerdo a las necesidades de bien común .-

Prender fundar la facultad del Estado en el principio de la desheredación equivale a otorgarle el po-

(1) West, Max:op. cit. pag. 119

der de confiscar gradualmente los patrimonios privados hasta su total nacionalización, lo que es un absurdo.-

Llevada a la práctica en la Rusia de los Soviets una doctrina semejante a la de Bentham fué abandonada después de su fracaso y se volvió al viejo sistema de la sucesión legítima y testamentaria amplia recurriéndose nuevamente al clásico procedimiento de imposición fiscal (1).-

b). Teoría del Estado coheredero:-

Esta teoría funda el impuesto sucesorio en un presunto derecho del Estado en la sucesión de los particulares.-

Los que defienden esta tesis sostienen que el Estado es siempre coheredero y que el impuesto no es más que la forma aparente con que se oculta la realidad del fenómeno, pero las sumas recogidas por tal concepto no son otra cosa que las cuotas sucesorias que aumentan a medida que los lazos de parentesco entre el causante y sus sucesores se aleja hasta llegar a constituir el total del acervo hereditario en los casos de inexistencia de sucesores legítimos o testamentarios.- Encuentran las raíces de este derecho, cuya manifestación extrínseca es el impuesto, en los servicios que el Estado, por medio de sus órganos, presta al individuo y en las actuales relaciones de familia .- La familia - dicen - /en los primitivos períodos de la historia agrupa un gran número de personas unidas entre sí por vínculos carnales o políticos,

(1) L. infra: pag. 247.

va restringiendo gradualmente su esfera de acción y es desplazada en muchas de sus funciones por las organizaciones colectivas; es lógico que éstas tomen en pago de sus nuevas tareas una parte de la herencia⁽¹⁾.-

Esta doctrina fué esbozada a principios del siglo pasado por dos escritores alemanes, Hilgard⁽²⁾ y Brater⁽³⁾.- Estos autores estaban en duda acerca de la facultad de los gobiernos para crear impuestos a las sucesiones, pero tenían la convicción de la necesidad y conveniencia de los mismos, por lo que trataron de justificarlos considerándolos no ya como impuestos propiamente dichos, sino como un derecho ejercido por el Estado en calidad de copartícipe en las herencias de los ciudadanos ("statlicher erbrecht").- Los poderes públicos no crearían ninguna carga fiscal, pero si requerirían a todos los testadores que incluyesen en sus testamentos un legado a favor del Estado, igual a la porción que la ley confería a cada hijo.-

Umpfenbach desarrolló posteriormente esta doctrina presentando al Estado como una gran familia en la que los grados de parentesco más lejanos con el causante se confunden en todos los habitantes de la Nación⁽⁴⁾.- En este caso el

(1) Graziani, Augusto: Istituzioni di scienza della finance.- Turín, 1911, pag. 542.-

(2) Hilgard, Theodor: Zwölf paragraphen über pauperismus und die mittel ihm zu steuern.- Heidelberg, 1847.- Citado por Schultz, op.cit. pag. 54.-

(3) Brater, Carl: Reform des erbrechts.- Berlín, 1848.- Citado por Schultz, op. cit. pag. 54.-

(4) Umpfenbach, Karl: Des volkes erbe.- Berlín, 1874.-

Fisco recoge el impuesto en virtud del derecho de conseredación que corresponde al pueblo en general.-

En 1879, Blüntschli ⁽¹⁾ hizo una exposición completa de la doctrina y un año más tarde Wagner, ⁽²⁾ al publicar la segunda parte de su tratado de Finanzas la apoyó con toda su autoridad.-

Dice Wagner, que el impuesto aparece como un elemento necesario dentro del ordenamiento del régimen sucesorio.- El representa la parte del patrimonio nacional que el Estado o los entes administrativos delegados exigen, como representantes del pueblo, sobre el patrimonio individual de la herencia en virtud de su derecho hereditario.-

Pero debemos observar que el impuesto sucesorio y el derecho sucesorio son dos cosas distintas; unir- las equivale a mezclar una cuestión de derecho público, como es la facultad estatal de crear impuestos, con otra de derecho privado que regula las transmisiones gratuitas de bienes.- El Estado es una institución política y no genética.- Ciertamente es que ha tomado a su cargo las funciones que abandonó la antigua familia al disolverse la copropiedad de los bienes pero no se substituyó a la familia en sus relaciones de propiedad, sino que se constituyó, simplemente, en prestador de servicios.-

(1) Blüntschli, J. en *Lesannekte kleine Schriften*, vol. I pag. 63 y sig. citado por Schanz Georg en *Finanz Archiv*, vol. XVIII pag. 660.-

(2) Wagner, Adolphe: *Traité de la science des finances*.- Traduit par Jules Bonjat.- Paris, 1909, vol II, § 241 pag. 352.

Se afirma, además, para defender la teoría de la coheredación del Estado que así como éste es heredero único a falta de parientes legítimos o de herederos testamentarios lo es también de una porción cuando existen estos últimos.- Los que así opinan confunden la facultad impositiva del Estado con el derecho que éste tiene de apropiarse de las sucesiones vacantes.- El Estado no es un heredero, la facultad que posee de apoderarse de los bienes dejados por los que mueren sin sucesores emana de su soberanía.-

Nuestro Código Civil consagra los artículos 3588 y 3589 a las "sucesiones del Fisco", pero el autor del mismo en sus notas aclara que el Estado no es un heredero ni un sucesor en el sentido técnico de la palabra; porque él adquiere los bienes de un muerto, precisamente en virtud de un título que supone que no haya herederos.-

Cuando se discutió, en 1804, el Código civil francés, también se planteó la misma cuestión y el miembro informante sostuvo que el Estado no recibía el acervo a título hereditario (1).-

Con frecuencia la doctrina del Estado coheredero es sostenida en los parlamentos, pero siempre se utilizan en su defensa los argumentos citados que, desde todo punto de vista, son inconsistentes para justificarla.-

(1) Lafaille, Hector: Curso de Derecho civil (Sucesiones)- vol. II, pag. 109.- Buenos Aires, 1931.-

c). Teoría regalística

Esta teoría tiene más bien un valor histórico, pues, responde a la concepción que se tenía del impuesto en la época del Feudalismo.- Parte del principio de que los impuestos son una especie de reconocimiento de la propiedad eminente del Señor o del Estado sobre todos los bienes que componen la riqueza del país.- La propiedad, o más bien dicho, el derecho de propiedad duerme mientras está en posesión de una persona pero resurge al pasar de una mano a otra y en esa circunstancia el Estado exige el reconocimiento de su derecho mediante el pago del tributo⁽¹⁾.-

La aplicación que esta doctrina ha tenido será considerada al estudiar la evolución histórica del impuesto sucesorio durante la Edad Media.⁽²⁾

En nuestros días carecería de explicación, porque el derecho privado de propiedad está plenamente reconocido sin más limitaciones que las impuestas por razones de orden público.-

d). Teoría de la corropiedad del Estado:

Fue sostenida esta teoría por J.B. Andre Godin, fundador de los familisterios de Guise, quién en un opúsculo publicado a fines del siglo pasado fundó el impuesto

(1) Minaudi, Luigi. Trattato di scienza delle finanze. Turín, 1913. vol III, pag. 620.-

(2) Ibídem: pag. 85.

en la copropiedad del estado sobre los bienes de los ciudadanos.- (1)

En realidad Godin, al igual que el sostenedor de la doctrina de la reversión, no crea el impuesto, sino que lo suprime mediante una ley de herencias a favor del Estado.- Pero, en definitiva, su propuesta se concreta a un impuesto en especies.-

Admite Godin, para fundar su teoría, que el Estado interviene en la formación de las riquezas particulares en una proporción equivalente a la mitad del valor de las mismas.- Según él, cuando los hombres prescindiendo de sus sentimientos egoístas, lleguen a comprender que la naturaleza ha intervenido en forma decisiva en la acumulación de su patrimonio, reconocerán el derecho que sobre el mismo tiene el Estado.-

En virtud de este derecho de propiedad, al transmitirse los bienes por herencia, el Fisco tomaría el 50 % de los mismos.- Este derecho sería menor en las transferencias en línea recta o cuando se tratase de fortunas pequeñas.-

La tesis de Godin es objetable desde distintos puntos de vista.- Ante todo, si bien es cierto que la acción de la naturaleza interviene en la producción de las riquezas, lo hace en concurrencia con otros factores y no siempre

(1) Godin, J.S. Andrés: La supresión de los impuestos por medio de la herencia del estado.- Traducción de N. Vidal y A. Chord.- Buenos Aires, 1897.-

en sentido constructivo sino muchas veces como elemento destructivo.- Sería injusto pretender apreciar la acción de la naturaleza en un porcentaje determinado y sólo podría admitirse un cálculo en cada una de las transmisiones.- Pero en este caso se trataría más bien de un impuesto al mayor valor que de un impuesto sucesorio.-

Si se le reconoce al estado una copropiedad en los bienes de sus súbditos, lógico es que él ejerza los actos inherentes a su derecho durante la vida del causante y no esperar hasta la muerte del mismo, ^{ya} que éste pudo haber efectuado en vida actos tendientes a destruir el patrimonio de su copartícipe.-

Además, todas las objeciones que se han hecho a las doctrinas de la reversión y del estado coheredero serían aplicables a ésta.-

2) Teoría del privilegio hereditario:

Aparece esbozada esta teoría en un folleto de autor anónimo aparecido en Alemania a fines del siglo XVIII. (1)

Entre otros argumentos para apoyar la imposición de los parientes colaterales, sostenía su autor que la sucesión es un beneficio creado por la ley, por cuyo motivo, era muy justo que el heredero abonara una contribución por el reconocimiento de este privilegio.-

(1) - El título del folleto es : " Ueber erb-schaftsteuer oder lachende erben-gebühr.- Año 1790.- Citado entre otros por Schultz, ope cit., pag. 168 y 241.-

Al estudiar la teoría de Bentham hemos estado viendo que la sucesión era un derecho natural sancionado y reconocido por el Estado, pero no creado por él.- Por esta causa opinamos que la premisa que sirve de fundamento a esta doctrina es falsa y la crítica que hemos opuesto a la tesis de Bentham puede ser reproducida aquí.-

f). Conclusión:

En nuestro entender, el impuesto sucesorio no tiene otro fundamento jurídico que el común a los demás tributos.-

El Estado que tiene a su cargo la satisfacción de las necesidades colectivas debe proveerse de recursos y para ello reclama el concurso de todos sus súbditos.- Los servicios generales que él presta a la colectividad son de carácter común e indivisible; no pueden establecerse en proporción a las ventajas que cada uno recibe.- Tampoco pueden ser de una medida común y única para todos, puesto que, a uél que nada tiene, nada podrá dar y el rico está en mejores condiciones que el pobre para soportar las cargas públicas.- De así que los impuestos deben ser exigidos a cada individuo en proporción a sus posibilidades.-

El Fisco aprovecha las circunstancias en que se ponen de manifiesto nuevas posibilidades de concurrir al sostenimiento de las cargas fiscales para exigir de los contribuyentes nuevos aportes, como sucede en los casos en que un individuo se beneficia con una herencia o donación.-

En estas razones se funda la facultad del estado para imponer un gravamen a los que mediante una adquisición gratuita aumentan su patrimonio.-

II. FUNDAMENTO ECONOMICO:

La importancia adquirida por el impuesto sucesorio ha hecho que muchos tratadistas buscasen en el aspecto económico el fundamento del mismo.-

Las teorías expuestas son cinco, a continuación nos ocupamos de su análisis.-

a). Teoría del precio de un servicio o del impuesto tasa:

Esta teoría ve en el impuesto sucesorio más que un impuesto una simple tasa que se paga al estado por la contraprestación de un servicio determinado o de la susa de servicios públicos que recibe el heredero.- De ahí que se la haya denominado teoría del "quid pro quo" o del "do ut des".-

Responde esta doctrina al concepto que tenían del impuesto los economistas liberales y a la modalidad típica de los impuestos sucesorios que rigieron en los países hasta el siglo pasado.- El antiguo "enregistrement" francés y los "probate duties" de Inglaterra no eran sino tasas que se pagaban al fisco por la registraci3n de los testamentos o para conferir a los herederos el título de propiedad de los bienes sucesorios.-

Un impuesto de tal naturaleza no podría

ajustarse a la concepción moderna de la tributación fiscal.- No sólo no admitiría la progresividad en las cuotas, sino que debería ser degresivo.- El costo de los servicios sería tanto menor, en proporción, cuanto mayor fuese el patrimonio transmitido.-

Esta doctrina, por lo tanto, no puede darnos el fundamento del actual impuesto sucesorio .-

b). Teoría de la prima de un seguro

Según esta teoría el impuesto sucesorio es el importe de la prima de un seguro que se paga al Estado por la garantía que presta a la transmisión hereditaria.-

El paladín de esta doctrina es Leroy Beaulieu, quien sostiene que al estado, por asegurar la transmisión de los bienes del difunto al sobreviviente, debe pagársele una especie de prima de seguro equivalente al 1/2 ó al 1/3 del valor de los bienes transferidos.-
(1)

En respuesta a esta tesis debemos advertir que el estado no es una simple empresa dedicada exclusivamente a fines económicos como serían el salvaguardar los bienes de sus súbditos y asegurarles su transmisión.- El servicio de seguridad que el Estado presta a sus habitantes no es el único ni el principal.-

Por otra parte, el seguro es un contrato convencional y voluntario, estando obligado el asegurador a indemnizar al asegurado en caso de siniestro.- En cambio,

(1) Leroy Beaulieu, Paul: op. cit. pag. 417.-

el impuesto que cobra el fisco tiene carácter coactivo, no exige de este ningún servicio determinado y no le obliga a pagar indemnización alguna en caso de violación del derecho del heredero.-

2). Teoría del impuesto complementario:

Algunos autores consideran al impuesto que estudiamos como un complemento sobre los demás tributos y que el causante en su vida dejó de pagar y el fisco no cobró ya por los defectos de los métodos de recaudación o bien por razones de comodidad fiscal.- A esta teoría denominan los ingleses "back tax theory".-

Ya en el siglo XIII el papa Inocencio IV argumentó esta tesis para sostener el pago de los derechos al transmitirse la propiedad por causa de muerte.- El "mortuarium"⁽¹⁾ se justificaba por todos los diezmos que el causante había dejado de abonar en vida.-

Según Pescatore,⁽²⁾ el impuesto sucesorio sólo se justifica como un suplemento necesario de los impuestos directos sobre los capitales muebles o inmuebles.- Sostiene que la imperfección de los sistemas de recaudación por una parte y la resistencia tenaz de los contribuyentes por otra, imponen en la fijación de las contribuciones directas tal mo-

(1) Balth., *op. cit.*

(2) Pescatore E. *La tecnica delle imposte.* Turín 1867, pag. 179 y síq.

deración que no permiten recabar las sumas necesarias para la atención de los gastos públicos .- Por este motivo, debe ofrecerse una ocasión a cada contribuyente para saldar su deuda y la mejor oportunidad es aquella en que se verifica el traspaso de propiedad en forma gratuita , lo que hace soportable y casi insensible la carga del tributo.-

Es difícil fundar un impuesto en las razones que da Pascatorc.- En primer lugar, si la falta de rendimiento de los impuestos directos se debe a los defectos de los métodos de recaudación, el remedio está en la corrección de los mismos y no en la creación de un nuevo tributo que podría ser muy equitativo para los contribuyentes que omitieron el pago de las otras cargas, pero resultaría injusto y excesivo para aquellos que siempre cumplieron con sus obligaciones fiscales -

Además de ser aceptable esta teoría, resultaría imposible medir o poder apreciar siquiera aproximadamente el valor de la suma dejada de pagar porque ella variaría no solo en función del patrimonio sucesorio en el momento de las transacción, sino también en atención a las distintas fluctuaciones sufridas por el mismo durante la vida del causante.-

No se justificaría para nada la imposición diferencial de acuerdo al grado de parentesco y sería de rigor establecer la variación de los tipos de acuerdo a la edad del causante.-

A parte de ello, cada uno de los estados en los cuales el autor de la sucesión haya pasado algún periodo de

su vida se sentirían con derecho a cobrar una porción del impuesto, aunque no dejase bienes en su territorio, tan sólo por los tributos que omitió pagar durante su estada en el mismo.-

d). Teoría del ahorro capitalizado:

Esta teoría ha sido sostenida en Inglaterra por Bastable⁽¹⁾, en Alemania por Schanz⁽²⁾ y en Italia por Viti de Marco⁽³⁾ y Einaudi⁽⁴⁾.- Según estos autores es el impuesto sucesorio un gravamen a las rentas ahorradas y capitalizadas que en lugar de pagarse periódicamente se abona una sola vez en la vida.-

Einaudi hace una distinción entre los réditos ganados y consumidos y los réditos ganados y ahorrados.- Sobre esta base construye su teoría.- Según él, los réditos gastados están sometidos a diversos impuestos tales como los suntuarios, los que gravan a los consumos etc.- En cambio, los réditos ganados y no gastados y que en consecuencia concurren a aumentar el patrimonio del individuo están exentos de tales impuestos.- Este autor funda en esta exención al impuesto sucesorio y a todos los demás que gravan las transmisiones de bienes, gratuitas u onerosas.- sostiene que para el legislador es lo mismo crear un impuesto anual al patrimonio o un impuesto unico que se pagaría en la oportunidad en que los bienes son transmitidos.-

El impuesto sucesorio, vendría a importar

(1) Bastable, C.F: Public Finance.- Londres, 1917, pag. 594.-
(2) Schanz, Georg : Finanz Archiv, vol . II, pag. 597 y sig.-
(3) Viti de Marco, op. cit. pag. 343.-
(4) Einaudi, Luigi: Lezioni di scienza delle finance - Vol.III, Turín 1913, pag. 627 y sig.-

la suma de los impuestos anuales diferidos al tiempo de la muerte del contribuyente.-

Esta doctrina es más lógica que la anterior de la cual deriva- pero tampoco resulta suficiente para justificar el impuesto sucesorio.- Hasta podría admitírsela como fundamento parcial para el impuesto que grava al caudal hereditario pero sería imposible utilizarla para fundar el gravamen a las porciones hereditarias que se gradúa en atención al grado de parentesco y al valor de cada porción.-

Teoría de la mayor capacidad contributiva o de la renta accidental:

Fue expuesta esta teoría, por primera vez en 1841, por J. F. Treub en sus artículos sobre el derecho sucesorio publicados en *Trages des Tijds* ⁽¹⁾.-

Según la opinión de este autor y de los que posteriormente desarrollaron esta doctrina con el aditamento de argumentos nuevos, la justificación del impuesto sucesorio reposa en el aumento de la capacidad contributiva que se verifica para el sucesor en el momento de la adquisición de los bienes gratuitamente.- Esta riqueza que ha contribuido a aumentar el patrimonio del beneficiario lo coloca en situación de contribuir a las cargas públicas sin detrimento de su propio capital.-

(1) Treub, J. F. Successie-belasting.- Citado por Pierson, H. H. Les revenus de l'Etat.- Traduit par Laisburet.- París, 1913, pag. 201.-

Sostiene Pierson⁽¹⁾ que el acrecentamiento que se produce en el patrimonio del heredero debe medirse no solo por el monto del mismo, sino también por la relación de parentesco que existe entre este y el autor de la sucesión.- Para él, cuanto más lejano es el parentesco tanto mayor es la ventaja recibida, lo que hace que la capacidad contributiva del beneficiario crezca en razón inversa al grado de parentesco.-

Gráziani⁽²⁾, que comienza explicando el impuesto sucesorio como un complemento de los demás tributos, al analizar el punto de vista subjetivo se inclina hacia esta teoría.- Él sostiene que la suma que cada individuo destina a pagar los gastos colectivos depende de la mayor o menor intensidad de sus necesidades individuales y de la cantidad de riqueza poseída; todo acrecentamiento que se produzca en esta riqueza concurrirá a determinar un aumento de los impuestos que pesan sobre él.-

Cada individuo, sostiene, compara el costo de los bienes con la ventaja inherente a la satisfacción de necesidades.- Determinada cual es la cantidad de bienes que necesita para obtener una suma de necesidades, sabrá cual es la fracción requerida para obtener la satisfacción total de sus deseos con el total de la riqueza disponible.-

(1) Pierson, A.G: op. cit., pag. 193 y sig. -

(2) Gráziani, Augusto: Istituzioni di scienza delle finance.- Turín, 1911, pag. 548. -

Las fracciones de riqueza que el individuo debe utilizar para el pago de cada dosis de necesidades disminuyen de valor a medida que aumenta la riqueza poseída, porque el grado de utilidad final de aquellas fracciones va siendo cada vez menor .- En consecuencia deberá al Estado una suma mayor de impuestos por cada aumento en el patrimonio, puesto que si se estiman en igual valor los servicios públicos utilizados se necesita una mayor cantidad de bienes para satisfacerlos a medida que el poder adquisitivo o de prestación de los mismos es inferior.-

Sostiene, además, que el acrecentamiento de patrimonio, cuando se trata de herencias en línea recta, es parcial y hasta puede ser nulo porque los herederos gozaban en vida del causante de las sumas que legalmente les tocan.-

Selignan⁽¹⁾ se inclina también por esta teoría que complementa con la del privilegio hereditario, a la que nos hemos referido al estudiar el fundamento jurídico.- La denomina de la "renta accidental o gratuita" porque ve una similitud entre la herencia y las rentas comunes, con la sola diferencia de que estas dan una idea de periodicidad, mientras que aquella reviste un carácter particular al producirse en forma accidental.-

Wagner, que desde el punto de vista legal sostiene, como hemos visto, la teoría del Estado coheredero, se pronun-

(1) Selignan, Edwin B...: Essai sur l'impôt.- Traduit par Louis Suret.- Paris, 1914 , tomo I, pag. 214 y sig.-

cia por esta teoría al observar el impuesto sucesorio desde su punto de vista fiscal.-

Flora⁽¹⁾ también basa la justificación del impuesto sucesorio en el aumento de la capacidad contributiva .-

1). Conclusión:

A nuestro entender la doctrina de la mayor capacidad contributiva fundamenta suficientemente y por sí sola el impuesto sucesorio .-

Las objeciones que se le han hecho pueden rebatirse fácilmente.-

Se ha dicho que dado el carácter de ganancia o renta que la donación o la herencia revisten para el beneficiario, no hay razón para gravarla con un impuesto distinto del que se aplica a las rentas comunes.- Pero la sola diferencia que encuentra separación entre este tipo excepcional de renta que denomina "accidental" y las rentas comunes que son periódicas, autoriza a gravar en forma diversa a unas y otras.-

Otro de los ataques que se han hecho a esta doctrina es, que ella no autoriza las discriminaciones del impuesto de acuerdo al grado de parentesco.- Nosotros creemos que ella justifica ampliamente esta discriminación y hasta las exenciones.- Es frecuente el caso de sucesiones pequeñas que a

(1) Flora, Federico.- op. cit. ,vol.II, pag.304 .-

dividirse entre los herederos, lejos de producir un acrecentamiento de la capacidad contributiva de cada uno de ellos lo disminuye por efecto de la desintegración del patrimonio del causante que, antes de su muerte, era poseído en común en la copropiedad familiar.- Es muy común el hecho de que los propios herederos hayan contribuido a formar la fortuna de la que figuraba como titular el autor de la sucesión y al producirse la división de bienes no reciben más que lo propio.-

En uno y otro caso nuestra doctrina admite la exención del impuesto, por cuanto, no se ha operado ningún aumento en la capacidad de contribución .-

Por otra parte, es indudable que el beneficio de una herencia o donación es tanto más apreciable cuanto más remoto es el grado de parentesco, como lo sostienen los autores recientemente citados.- Esta razón no sólo admite, sino que requiere una diferenciación entre los herederos de acuerdo al grado de parentesco.-

Bastan estas razones para fundar económicamente el impuesto sucesorio tal como se lo conoce hoy en la legislación fiscal contemporánea.-

II. FUNDAMENTO SOCIAL:

Se han expuesto dos teorías que estudian exclusivamente el fundamento social del impuesto sucesorio que hemos denominado teorías "del trabajo " y "de la nivelación de fortunas o socialista".-

a). Teoría del trabajo.

Esta teoría ha sido expuesta por Baron en un estudio sobre el impuesto sucesorio aparecido en *Jarbocker für nationalökonomie und statistik.*⁽¹⁾ Parte este autor de la base de que el trabajo es el medio más legítimo y normal para adquirir la propiedad .- Ve en el impuesto sucesorio una prestación que el Fisco exige a aquellos que sin ningún esfuerzo productivo llegan a la posesión de los bienes.-

Por justa que sea la premisa en que se funda Baron, es imposible establecer una correlación entre el trabajo y el beneficio sucesorio por lo que tampoco es factible fundar en ella el impuesto sucesorio.-

Graziani, de quien tomamos la cita de esta doctrina, en el estudio que hace de la misma en la obra citada en la nota al pie de esta página, formula la crítica con interesantes argumentos.-

b). Teoría socialista o de la nivelación de fortunas:

Los sostenedores de esta doctrina ven en el impuesto sucesorio un instrumento para obtener la igualación de las fortunas y hasta la nacionalización total de las mismas .- al estado, según esta teoría, se atribuye la facultad de intervenir al efectuarse una transmisión gratuita de bienes, ya sea limitando la libertad de testar, o bien estableciendo un máximo fuera del cual no se puede adquirir por herencia o donación.-

(1). Graziani, Augusto: op. cit. pag. 544 .-

El primer expositor de la teoría que estudiamos fué el economista liberal Stuart Mill, quien era partidario de que se concediese una libertad absoluta de legar pero limitándose la facultad de recibir por testamento hasta una suma moderada que alcanzara para la subsistencia del heredero. Sostenía, además, que todos los bienes pertenecientes al individuo que falleciera sin testamento debían pasar al Estado, el que debería proveer lo necesario para la subsistencia de los descendientes menores y de los incapaces⁽¹⁾.

La argumentación de Stuart Mill conquistó una serie de adeptos que la desarrollaron y ampliaron, sobre todo a partir de la segunda mitad del siglo pasado en que se inició una fuerte corriente de opinión contra el privilegio hereditario, que se concretó en una serie de proyectos para abolirlo o limitarlo.

1). Freedom of bequest as the general rule, but limited by two things: first, that if there are descendants, who, being unable to provide for themselves, would become burthen-some to the state, the equivalent of whatever the state would accord to them should be reserved from the property for their benefit: and secondly, that no one person should be permitted to acquire, by inheritance, more than the amount of a moderate independence.

In case of intestacy, the whole property to escheat to the state: which should be bound, to make a just and reasonable provision for descendants, that is, such a provision as ought to have made, their circumstances, capacities, and mode of bringing up being considered.- " (Stuart Mill, John: Principles of Political Economy etc. libro V, cap. IV, § 1, pag. 889 de la edic. citada).

Parte de la opinión contraria a la institución de la herencia se pronunció ya por la supresión lisa y llana de la misma, ya por la reducción legal de la vocación hereditaria y de la facultad de testar; parte, en cambio, se inclinó a utilizar el impuesto como medio para la absorción gradual de las fortunas.- Esta última tendencia es la que ahora nos interesa.-

Carnegie propuso en sus artículos en "North American Review"⁽¹⁾ un impuesto progresivo ilimitado que llegaría a ser confiscatorio después de cierta cantidad, propuesta que más tarde desarrolló en su libro "The abolition of inheritance", Harlan F. Read.⁽²⁾ En concepciones análogas se fundan casi todos los otros autores teóricos que se preocuparon de esta cuestión.-

Huet⁽³⁾ y luego Rignano⁽⁴⁾ que amplió su teoría propician, en cambio, un impuesto progresivo en el tiempo.-

Dice Rignano, que el derecho de testar es el único obstáculo para la socialización del capital y de los

-
- (1) Carnegie, Andrew : Gospel of wealth en "North American Review" - Junio y Diciembre de 1890.- Citado por Shultz, op. cit. pag. 196.-
 - (2) Read, Harlan Eugene: La limitation de l'heritage.- Edition française par Louis-Paul Alaux.- Paris, 1922, pag. 162 y sig.
 - (3) Huet, Francois: Le Regne social du Cristhianisme.- Paris, 1853, citado por Rignano en sus dos obras.-
 - (4) Rignano, Eugenio : Di un socialismo in accordo colla dottrina economico-liberale.- Turin, 1901 .-
Idem: Per una riforma socialista del diritto sucesorio.- Bólonia, 1920.-

instrumentos de producción y ve en la limitación del derecho de transmitir los bienes el instrumento indispensable para obtener la tal socialización que resolvería todos los problemas de la defectuosa organización económica actual.- Para ello propone el sistema de impuesto sucesorio progresivo en el tiempo, que como hemos dicho, es un desarrollo del de su antecesor Francisco Huet.-

La progresividad en el tiempo se cumpliría tomando el Estado en concepto de impuesto un porcentaje limitado de los bienes transmitidos que podría ser un tercio en la primera transferencia, dos tercios en la segunda transmisión de los mismos bienes y así sucesivamente.- Al cabo de las primeras sucesiones quedaría confiscada la totalidad del patrimonio transmitido.-

Con ello se lograría, según Rignano, igualar las condiciones iniciales de la lucha por la vida; estimular el trabajo, el ahorro y la formación de nuevos capitales; llegar a la nacionalización en vasta escala de los instrumentos de producción y garantizar las condiciones de vida social en forma tal, que la ley darwiniana de la supervivencia del más apto fuera cumplida sin alteración.- (1)

Vemos como concibe Rignano esta original forma de imposición (2).

Supone por vía de ejemplo que una persona "A" a su muerte dejó un patrimonio "A" a favor de su heredero "B".- El estado aplicará un impuesto sucesorio que para este caso se fija en un tercio.- El heredero "B", después de haber abona-

(1) El socialismo etc. pag. 68 - (2) Idem: pag. 60 y sig.

do el impuesto quedará con 2/3 del patrimonio heredado de "A".- Durante su vida "B" mediante la inversión del capital heredado, sus intereses, sus ahorros y el producto de su trabajo gana una suma "b" y al tiempo de su muerte su patrimonio total será 2/3 a + b .- El Estado para aplicar el nuevo impuesto sucesorio tendrá en cuenta estas dos fracciones que componen la herencia que "C" recibirá de "B".- La primera fracción , o sea, la suma que recibió "B" de "A" pagará un gravamen cuyo tipo será igual al duplo del pagado en la primera transmisión .- A la segunda fracción, que es la suma acumulada directamente por "B", se le aplicará solamente el impuesto del tercio.-

En definitiva el caudal sucesorio de "B" se descompondrá así:

$$\frac{1}{3} \left(\frac{2}{3} a \right) + \frac{2}{3} b \quad \text{para "C" en concepto de herencia; y :}$$

$$\frac{2}{3} \left(\frac{2}{3} a \right) + \frac{1}{3} b \quad \text{para el Estado en concepto de impuesto.-}$$

"C", durante su vida, en la misma forma que antes lo ha hecho "B", acrecienta su patrimonio heredado en una suma "c".- A la muerte de "C" se efectuará una nueva transmisión y el Estado para aplicar el impuesto dividirá el caudal de la sucesión en tres partes, la primera corresponderá a los bienes que "B" recibió de "A" y que luego transmitió a "C" ; la segunda comprenderá los bienes acumulados por "B" directamente y que también transmitió por herencia a "C" y por último, la tercera parte que contendrá los réditos ganados por "C".-

El patrimonio de "C" dividido en las tres partes anteriormente indicadas será el siguiente :

$$\frac{1}{3} \left(\frac{2}{3} a \right) + \frac{2}{3} b + c$$

El impuesto que aplicará el Fisco a esta transmisión que beneficia a un cuarto heredero "D" será : el total de la primera parte, 2/3 de la segunda y un tercio de la tercera.- Es decir el Estado recibirá en concepto de impuesto:

$$\frac{3}{3} \left[\frac{1}{3} \left(\frac{2}{3} a \right) \right] + \frac{2}{3} \left(\frac{2}{3} b \right) + \frac{1}{3} c$$

La suma líquida que corresponderá a "D", después de deducido el impuesto será la siguiente:

$$\frac{c}{3} \left[\frac{1}{3} \left(\frac{2}{3} a \right) \right] + \frac{1}{3} \left(\frac{2}{3} b \right) + \frac{2}{3} c$$

Si simplificamos la anterior expresión, tendremos que la suma que recibe "D" es igual a :

$$\frac{2}{9} b + \frac{2}{9} c$$

El Estado en cambio recibió el total del patrimonio subsistente de "A", $\frac{7}{9}$ del de "B" y $\frac{1}{3}$ del de "C".-

Analogamente continuando con tal sistema de imposición, "E" que es el heredero designado por "D", recibirá la siguiente suma:

$$\frac{0}{3} \left\{ \frac{1}{3} \left(\frac{2}{3} b \right) \right\} + \frac{1}{3} \left(\frac{2}{3} c \right) + \frac{2}{3} d = \frac{2}{9} c + \frac{2}{3} d$$

El Estado, por su parte, cobrará :

$$\frac{3}{3} \left\{ \frac{1}{3} \left(\frac{2}{3} b \right) \right\} + \frac{2}{3} \left(\frac{2}{3} c \right) + \frac{1}{3} d$$

Si en los cálculos algebraicos anteriores se hace "b" igual a cero, es decir, que el heredero "B" no ha aumentado en nada el patrimonio recibido de "A"; aquel sólo podrá transmitir a su sucesor "C" un tercio de "a".- Si "C" durante su vida tampoco ha acrecentado la fortuna recibida, no podrá transmitir nada a sus sucesores.-

La diferencia entre el proyecto de Rignano y el de Huet consiste en que según el de este último el Estado no recibiría nada en la primera transmisión y en cambio tomaría el total de los bienes en la segunda⁽¹⁾.-

El sistema Huet-Rignano fué propiciado en Italia por Turatti, en Francia por el grupo socialista del Parlamento encabezado por R. Limentani de Milent y en Bélgica por Amilio Vandervelde.-

Hemos recorrido el proyecto de Rignano en toda su extensión para dar una idea de lo utópico que resulta.- No formularemos una crítica al mismo, bástanos con afirmar que

(1) Huet, Francois: op. cit. pag. 269 y sig.-

que al igual que en los otros sistemas propiciados por los defensores de la teoría de la nivelación de fortunas, es sencillamente impracticable.- (1)

Estos sistemas basados en hipótesis teóricas de ser llevados a la práctica están condenados al fracaso, porque al construirselos no se han tenido en cuenta una serie de factores adversos que obstaculizan y hacen imposible el logro del fin propuesto.- El precedente ruso que hemos citado ya en este capítulo confirma esta afirmación.- (2)

Es verdad que el impuesto puede actuar a manera de correctivo contra las grandes acumulaciones de riqueza, pero la función social que desempeña alcanza cierto límite fuera del cual sus efectos son negativos y contraproducentes.-

Al referirnos a los fines del impuesto sucesorio hemos hecho notar que era imposible adjudicarle la mi-

-
- (1) La crítica al sistema propiciado por Rignano fué hecha en Italia por los siguientes financistas:
1. Grazziani, Augusto: Una proposta di riforma del diritto successorio.- En el suplemento del "Tempo" Setiembre de 1919 y Atti della R. Accademia de Scienze morali e politiche di Nápoli.-
 2. Bernardino, A: Crítica di una teoría di E. Rignano.- Palermo 1921.-
 3. Einaudi, Luigi: Il problema delle finanze post-bellica.- Milán, 1918, pag. 161 y sig.-
 4. Gini, C. Problèmes financiers d'après guerre.- En Scientia Junio-agosto de 1921.-
 5. Griziotti, Benvenuto : Per una riforma dell'imposta di successione.- En Critica sociale , 1-15 de abril de 1920
 6. Rigola, Rinaldi: Problemi del lavoro, 16-31 Enero 1920.- Citados por el mismo Rignano en la edición francesa de Per una riforma socialista del diritto successorio.-

(2) Supra, to. 10 pag. 39.-

sión de crear reformas sustanciales en la estructura económica de la sociedad.⁽¹⁾

Precisa tener en cuenta, cómo lo hace notar Fantaleoni, que el impuesto está incorporado al sistema económico como un injerto y que, dado su carácter de parásito, debe dejar vivir a la víctima si quiere alimentarse él.⁽²⁾

La teoría que analizamos podrá servir, pues, para fundamentar un tributo ideal y utópico, pero no al impuesto sucesorio tal como lo estudiamos y tal como se lo conoce en la realidad.-

c). Conclusión:

A nuestro juicio, no cabe otro principio para fundamentar socialmente el impuesto sucesorio que el de la solidaridad o interdependencia social que existe entre los miembros de la comunidad.-

El individuo no vive aislado, sino unido y en relación constante con sus semejantes de cuya colaboración necesita para poder cumplir los fines de su vida.- Existe, por lo tanto una dependencia mutua entre los componentes de la sociedad.- El Estado, producto de esta interdependencia social, tiene a su cargo la atención de las funciones para regular las relaciones individuales y atender las necesidades comunes asegurando a cada uno la conservación de su vida y el goce de sus de-

(1) Supra, N° 3, pag. 5.-

(2) Fantaleoni, Mafeo: Considerazioni sulla proprietà di un sistema di prezzi politici.- En Giornale degli economisti e rivista di statistica, enero y febrero de 1911.-

rechos .-

La vida en sociedad reúne, pues, una serie de ventajas que el individuo aprovecha y que trae aparejadas ciertas obligaciones tales como la contribución al mantenimiento del organismo social.- El Estado, por intermedio de sus poderes, será el que determinará cuándo y cómo deben sus subordinados aportar tales contribuciones buscando las circunstancias y hechos propicios para que su resultado sea eficaz.- Pero no cabe duda de que una de las oportunidades más indicadas que posee el Estado para reclamar parte del aporte que debe el individuo es aquella en la cual se enriquece gratuitamente sin ningún esfuerzo personal, permitiéndole, en esta forma, que en virtud del sentimiento presunto de solidaridad haga partícipe de sus beneficios, en cierta medida, a los demás individuos del agregado social.-

Esta concepción de la facultad impositiva sobre las sucesiones permite conciliar ampliamente los intereses individuales con los de la sociedad.-

El contribuyente podrá disponer a su entera libertad de los bienes heredados haciéndolos producir por su propia cuenta y la sociedad renunciará a toda pretensión sobre la propiedad de los mismos mediante el pago de la prestación impuesta.-

De esta manera, individuo y sociedad, apro-

vecharán mutuamente no sólo de los frutos presentes, sino también de los que en lo sucesivo produzcan los bienes heredados.-

En esta sola razón se asienta el fundamento del impuesto sucesorio.-

CAPITULO III

EVOLUCION HISTORICA DEL IMPUESTO SUCESORIO

SUMARIO:

I. PERIODO CLASICO:

13. Generalidades.- 14. Egipto.- 15. Grecia.-
16. Roma.-

II. EDAD MEDIA:

17. Generalidades.- 18. Francia.- 19. Inglaterra.-
20. Pueblos del norte de Europa.- 21. Reinos de España y Portugal.- 22. Italia.- 23. Derechos de la Iglesia.-

III. TIEMPOS MODERNOS:

24. Generalidades.- 25. Italia.- 26. Francia.-
27. España.- 28. Portugal.- 29. Provincias Holandesas.- 30. Imperio Alemán.- 31. Austria y Hungría.- 32. Suiza.- 33. Inglaterra.- 34. Suecia.- 35. Rusia.-

IV. EPOCA CONTEMPORANEA:

36. Generalidades.- 37. España y sus colonias.-
38. Francia.- 39. Gran Bretaña y sus dominios.-
40. Portugal.- 41. Italia.- 42. Bélgica.- 43. Holanda.- 44. Alemania.- 45. Suiza.- 46. Austria y Hungría.- 47. Dinamarca.- 48. Suecia.- 49. Noruega.- 50. Grecia.- 51. Bulgaria.- 52. Rumania.-
53. Rusia.- 54. Turquía.- 55. Otros países europeos.- 56. Japón.- 57. Estados Unidos de Norte América.- 58. México.- 59. Cuba.- 60. Países Centroamericanos.- 61. Brasil.- 62. Venezuela.-
63. Colombia.- 64. Ecuador.- 65. Perú.- 66. Bolivia.- 67. Chile.- 68. Paraguay.- 69. Uruguay.-
70. Argentina.-

I. PERIODO CLASICO

13. GENERALIDADES:

El impuesto sucesorio es de antigua data.- A pesar de que no se tienen noticias de él hasta el siglo VII antes de la era Cristiana, se presume que debió haber sido conocido con anterioridad en los pueblos antiguos.- Esta razón resulta más evidente si se considera que la institución sucesoria era ya conocida entre los caldeos, asirios y babilonios y también en la India.- Por otra parte, se sabe que los fenicios y cartagineses tenían una legislación fiscal sumamente desarrollada, producto no sólo de las iniciativas locales, sino también de las prácticas que, estos pueblos de comerciantes, adquirían de las naciones vecinas.-

Las investigaciones hasta ahora realizadas no han permitido descubrir ningún antecedente al respecto, motivo por el cual partiremos en nuestro estudio del primer elemento conocido que nos ofrece la legislación fiscal de los egipcios.-

14. EGIPTO:

Según afirma Schanz ⁽¹⁾ hacia 700 años antes de Cristo se conocía en Egipto un impuesto que gravaba todas

(1) Schanz, Georg: Studien zur geschichte und theorie der erbschaftssteuer.- En Finanz Archiv, vol. XVII, pag. 1 y sig.
citado por Shults. op. cit. pag 2.

las transmisiones de bienes, incluso las realizadas por causa de muerte, con una tasa del 10 %.-

Referencias precisas de la aplicación de este gravamen se han tenido a raíz del descubrimiento de un papiro del año 117 A.C.- Dice el documento que un cierto Hermias cito ante la Justicia a otros ciudadanos acusados de haber ocupado una casa de su propiedad en Dióspolis.- Philocles, abogado del demandante, cita en su alegato una serie de leyes y edictos.- Dinon, defensor de los acusados, refuta los argumentos sostenidos en el alegato de su contrario y para probar que la casa es de propiedad de sus defendidos afirma que si Hermias hubiera recibido la propiedad de sus ascendientes, como sostiene, habría inscripto la herencia en los Registros Públicos y pagado la tasa fijada .-

Este antecedente es suficientemente claro para permitarnos establecer que por lo menos en esa fecha se conocía el impuesto sucesorio y que se pagaba aún en las transmisiones en línea directa, desde que, el documento se refiere a la casa paterna de Hermias.-

Lumbroso, que realizó estudios sobre este papiro, afirma que el origen de este tributo no se remonta más allá de la dinastía de los Lágidas.⁽¹⁾ Funda tal afirmación por las expresiones griegas del texto las que le permiten suponer que el tributo fué introducido en Egipto, o por

(1) Recherches sur l'conomie politique de l'Egypte sous les Lagides.- Lumbroso, Giacomo.- Turin 1870, pages. 307 y sig.

lo menos creado allí por los Ptolomeos emperadores de la dinastía mencionada que eran de origen griego.-

Por otras constancias del papiro se sabe que de haber recibido Hermias la propiedad por herencia de su padre debió haber pagado una multa aproximada de 10.000 dracmas ya que dejó de inscribir la adquisición y de abonar el impuesto respectivo.- La propiedad tenía la medida de 13 codos y un tercio.- Con estos elementos Lombroso calcula el tipo probable del impuesto.⁽²⁾ De acuerdo a sus estudios se sabe que el codo de tierra se vendía en Egipto, término medio, a razón de 3.600 dracmas, por lo tanto el valor total del bien era de 50.000 dracmas aproximadamente.- Si la multa era de 10.000 dracmas y el valor de la propiedad de 50.000 se deduce que aquella importaba el 20 % de esta suma.- En consecuencia, el impuesto no podría ser superior a 20 % y difícilmente sería inferior a 5 %.-

Otro papiro descubierto con posterioridad se refiere a la venta de todas sus propiedades y derechos que un tal Horus hace a sus hijos.- La edad del vendedor, 70 años y la estimación reducida del valor de los bienes y derechos, 2 talentos de cobre, hacen presumir que se trata de una venta simulada para evitar el pago del impuesto sucesorio a la muerte de aquél.-

De ello deduce Lombroso que el impuesto su-

(1) Lombroso, Giacomo: op.cit. pag. 309

cesorio tenía tarifas más elevadas que el que se aplicaba a las ventas.-

Como resultado de todas estas conjeturas este autor concluye estimando el tipo del gravamen a las herencias y legados entre el 10 y el 15 % .-

Otro egiptólogo, Maspero,⁽¹⁾ en sus estudios sobre las finanzas en la dinastía de los Lápidas, llega a conclusiones semejantes a las de Lombroso.-

15. GRECIA:

Estudios recientes permiten afirmar que en Grecia existía un impuesto semejante al que en Egipto gravaba las transmisiones gratuitas de bienes (2).-

Se sabe con precisión que, en las acciones intentadas para obtener la posesión de una herencia, el actor entregaba la décima parte del valor demandado (3).-

A juzgar por el desarrollo que esta forma de tributación ha tenido en algunos estados helénicos su producido debió haber sido considerable.-

16. ROMA

El impuesto que nos ocupa ha tenido un considerable desarrollo en Roma y contó con una organización tan perfecta como la tenía el régimen sucesorio en general.-

Los numerosos documentos legislativos que

(1) Maspero, Henri: Les finances de l'Égypte sous les lagides Paris, 1905 pags. 126 y sig.-

(2) Andréacos, ... Le regime fiscal des successions en Grece.

(3) citado por Shult, op.cit. pag. 4
(3) Boeckh. Economía política de los atenienses-vv1.2.

se conservan y los estudios históricos realizados, nos permiten conocer con amplitud de detalles las características y la organización de este medio de imposición.-

Algunos autores en el deseo de investigar el origen más remoto de la intervención fiscal en las sucesiones encuentran su primer antecedente en una institución del antiguo derecho sucesorio romano, la "usucapio pro herede"⁽¹⁾.- Cuando en una sucesión, después de cierto plazo, no se presentaban los herederos instituidos a recoger la herencia; podía un extraño hacerse cargo de ella, pero comprometiéndose a pagar al templo los derechos que significaban el mantenimiento del culto familiar, la "sacra privata".-

Este pago, si bien es cierto que consistía en un tributo que se debía a los sacerdotes del culto, no puede considerarse como un impuesto sucesorio o un precedente de él.- Era, más que una carga fiscal, una consecuencia del carácter religioso que en aquel entonces tenía el régimen sucesorio entre los romanos.- Se trataba de asegurar la continuidad de la "sacra privata" después de la muerte del "pater familiae" y de proveer al templo de los recursos materiales que requería el culto.- No era, pues, un recurso para el Fisco, era, una deuda para con los dioses.-

Algunos autores encuentran antecedentes más cercanos de la imposición fiscal de las herencias en las leyes

(1) Bijon, S: Etude critique de l'evolution de l'impôt de succession.- París, 1927, pag. 4 y sig.-

Furia, Voconia y Falcidia (1).-

La ley Furia se dictó con el fin de restringir la facultad ilimitada de testar que confería la legislación de las XII tablas.- La libertad de dejar por testamento a cualquier persona, la totalidad de los bienes perjudicaba muchas veces a los herederos legítimos y no pocas al mismo testador que quedaba sin sucesión porque los herederos instituidos se negaban a hacer adición de la herencia en atención al poco beneficio que la misma le reportaba.-

La ley Furia limitó el derecho de recibir a título de legado a todas aquellas personas que no estuvieran comprendidas dentro del sexto grado de cognación una cantidad superior a 1.000 ases.- Los legados hechos en violación de tal disposición no eran nulos, pero el que los aceptaba se exponía a restituir al fisco el cuádruplo del valor (quadruplex poena ") .-

Se presume que esta ley fué sancionada hacia el año 550 y su vigencia fué corta, pues, en 585 (169 A.C) fué suplantada por la ley Voconia dictada para salvar los defectos de aquella.-

El fin que se propuso el legislador al sancionar la ley Furia podía ser fácilmente burlado pues no se impedía que el testador pudiese hacer una cantidad considerable de legados de 1.000 ases a personas extranas, excluyendo

(1) Duc Edouard; Institutions juridiques des romains , tomo

premeditadamente a los parientes cercanos.-

La ley Voconia prohibió que se diesen legados superiores a la suma que se entregaba a cada heredero directo.- No se conoce exactamente cual es la sanción impuesta a los que violasen la ley, pero se supone que éstos debían reintegrar al Tesoro el importe que recibiesen de más.-

Posteriormente se sancionó la ley Falcidia para perfeccionar la anterior y como ésta aplicaba también penas pecuniarias a los que infringiesen sus disposiciones.-

Como puede verse, en estos casos, la intervención del Fisco era para imponer sanciones penales y no para gravar la transmisión de los bienes, por lo que, resulta difícil considerarlos como antecedentes directos del impuesto sucesorio.-

Un precedente más preciso de la imposición fiscal lo tenemos en el edicto dictado por Octavio en el año 714 (40...C.).- En él se ordenaba a todos los ciudadanos que incluyesen en sus testamentos un legado a favor del Tesoro no inferior al 5 % del valor de los bienes poseídos, para contribuir al mantenimiento de la guerra con los hijos de Pompeyo.-

La enorme resistencia que originó la publicación de este edicto motivó su caducidad antes de ser aplicado.-

La tentativa de Octavio fué repetida cuarenta y cinco años después, con más habilidad y mejor resulta -

do por el emperador Augusto.-

Después de la pacificación del Imperio se creó el "Aerarium militare" que debía pasar una pensión de retiro a todos los legionarios.- Por ello fué necesario buscar recursos, pues, las pensiones insumirían alrededor de 170 millones de sestercios anuales.- Augusto propuso al Senado el estudio de los medios a los cuales habría que recurrir para la provisión de los fondos necesarios y proyectó el establecimiento de una tasa que gravase en una vigésima parte, todas las sucesiones intestadas y los legados testamentarios.-

La propuesta de Augusto produjo la misma resistencia que el edicto octaviano y el Senado se negó a sancionarla.- Augusto respondió entonces que si no se aceptaba ese recurso sería necesario crear un impuesto sobre todos los bienes inmuebles poseídos por los ciudadanos romanos y el Senado ante la disyuntiva optó por sancionar el impuesto sucesorio proyectado.-

Así nació en Roma en el año 759 (5 A.C.) el gravamen a las sucesiones que quedó incorporado al régimen fiscal romano con el nombre de "Lex Julia de vicesima hereditatum et legatorum".-

Por un pasaje de Pomponio parecería que la "vicesima hereditatum" fué aplicada antes de Augusto, porque en él se habla del jurisconsulto Ofilius "de legibus vicesimae primus conscripsit", pero como hace notar Mainz ⁽¹⁾ posiblemente

(1) Mainz, Carlos: Tratado de Derecho Romano, traducido por Antonio Pose Fou y Ordina. Barcelona, 1892, tomo 1 pag. 278.

ha habido un error de copia cambiándose el texto original "de legibus X librus primus conscripsit " por el "de legibus XXmae . primus conscripsit.-

Parece probable que Augusto haya tomado la "Vicesima hereditatus" de la ley egipcia, pero modificando varias de sus disposiciones (1).-

Dion Casio en su Historia de Roma (2) y Plinio en el Panegirico de Trajano (3) se refieren a la ley vicesimaria.-Según estos autores ella gravaba las sucesiones y legados de todos los ciudadanos romanos a excepción de los que beneficiaran a excepción de los "domestici heredes" y a los pobres, con un impuesto de la vigésima parte del valor de los bienes, o sea, el 5 %.-

No se puede precisar quienes eran los "domestici heredes" pero es de suponer que la ley haya querido referirse a los herederos forzosos, "heredes sui" que según el derecho sucesorio romano eran los que estaban sujetos a la potestad directa del "pater familie" y que entraban en posesión de la herencia a falta de testamento.- Eran "heredes sui" del causante, los hijos bajo su potestad, los nietos bajos su potestad a falta de sus padres, los hijos adoptivos, la mujer "in manus"; y la nuera "in manus" en caso de fallecimiento de su esposo.-

(1) Lombroso, Giacomo: op.cit. pags. 308 y 9.-

(2) Dion Casio Historia romana , libro LV § 25 y LVI § 28, citado por Mainz op.cit. pag. 278.-

(3) Plinio Cecilio Segundo: Panegirico de Trajano.- Traducción de Barreda y Lavarro, Madrid, 1891, pags.42 y sig.-

La contribución debía ser pagada dentro de los cinco días posteriores al fallecimiento del causante, concediéndose a los que vivían fuera de la ciudad un día más de plazo por cada 20 millas de distancia.-

La falta de cumplimiento de la disposición anterior hacía incurrir a los contribuyentes en una penalidad equivalente a un interés del 12 % anual.-

La ley permitía deducir las deudas a cargo del difunto, los gastos funerarios y las pensiones alimenticias. Además se concedía una exención general de 50.000 sestercios que luego fué elevada a 100.000 .-

La percepción del impuesto así como las apreciaciones de los motivos de exención alegados por los contribuyentes y demás cuestiones administrativa que sobre el mismo se planteaban estaban a cargo de los agentes del fisco que se denominaban "Procuratores, promagistri vicesimae hereditatum" (1)

La ley de Augusto permaneció inalterable por

(1) Se ha destacado en el estudio de la "vicesima hereditatum" los siguientes autores:

- Bouchard, León: Etude sur l'administration des finances de l'Empire Romain.- Paris. pag. 376 y sig.
- Gagnat : Les impôts directs à Rome, pags. 175/217.-
- Clémengeran: Histoire de l'impôt . Liv. I cap. 7.
- Dureau de la Malle. Economie Politique des Romains vol II pags. 132 y sig.-
- Marquardt: Organisation de l'Empire Romaine, pags. 311 y sig.
- Naudet : Administration romaine , la. parte, cap. I .

más de un siglo y fué el emperador Nerva quien introdujo algunas reformas para mitigar la dureza de la misma.-

Las reformas de Nerva alcanzaron especialmente a los habitantes del Imperio que adquirirían por concesión especial la ciudadanía romana y a sus descendientes, que se encontraban en inferioridad de condiciones con respecto a los que tenían la ciudadanía por derecho propio⁽¹⁾.-

El que recibía la ciudadanía romana debía romper, por ese hecho, los lazos de parentesco legal que le unían a sus familiares.- Cuando el nuevo ciudadano tenía que recibir los bienes de la herencia de sus padres, lo hacía como cualquier extraño y estaba sujeto al impuesto establecido por Augusto.- Igualmente, en los casos que el ciudadano romano transmitía por herencia sus bienes al hijo que hubiese nacido antes de la adquisición de su ciudadanía, la ley obligaba a pagar el tributo⁽²⁾.-

El derecho de parentesco, es decir la facultad de poder recibir y transmitir bienes por herencia, podía ser concedido por los emperadores, pero éstos lo hacían raramente y cobrando por el servicio un buen precio.-

Nerva borró esta injusticia de la ley fis-

(1) Las ciudades del Latium tenían ciertos derechos propios que se denominaban "jus latii" que por una concesión particular de los emperadores se concedía como privilegio a algunos territorios y colonias del Imperio.- En los territorios y colonias que gozaban de este privilegio, algunos funcionarios públicos, una vez terminada su misión podían adquirir la ciudadanía romana.-

(2) La patria potestad en Roma formaba parte del derecho quirritario.- El hijo nacido antes de que el padre fuese de-

cal romana y dispuso que aunque no se hubiera alcanzado el derecho de parentesco habiéndose recibido solamente el de ciudadanía se podía heredar de los "domestici heredes" o designar herederos a éstos, sin pagar el impuesto.- Con ello los ciudadanos por adquisición quedaron equiparados a los ciudadanos por derecho propio.-

Trajano, hijo y sucesor de Nerva en el Imperio completó las reformas de su padre y estableció que los padres que heredasen a sus hijos tampoco pagarían el impuesto del vigésimo.-

Fue en esta oportunidad cuando Plinio el joven escribió su panegírico al emperador Trajano.- Este documento tiene una importancia histórica considerable, no sólo por el ataque que, con elocuente acierto, hace atributo sucesorio en aquella parte que grava a los parientes cercanos, sino también por el hecho de provenir la queja de un cónsul romano - cosa extraña por cierto- que invoca los sentimientos naturales contra el rigor de las leyes fiscales.- Como hacen notar los autores de la versión castellana del panegírico ⁽¹⁾, el lenguaje excepcional del cónsul así como las ordenanzas del emperador prueban un notable cambio en las costumbres y en las ideas debido sin duda a la influencia de la doctrina Cristiana que empezaba a propagarse en el Imperio.-

signado ciudadano romano no podía estar en su potestad, salvo por una concesión especial del emperador.-

(1) Plinio Cecilio Segundo : op. cit. nota 3 de la pag. 44.-

Flinio llama a la vicesima "tributum tolerabile et facile hæredibus duntaxat extraneis, domesticis grave", tributo tolerable y fácil sólo para los herederos extraños pero para los propios grave.- Las consideraciones sensatas que, el autor del Panegirico, hace del impuesto sucesorio nos obligan a transcribir al pié de la página los párrafos más interesantes del mismo. (1)

El emperador Adriano, más tarde, redujo el monto de los gastos deducibles y Caracalla en 212 duplicó la tarifa del tributo cobrando el 10 %, con lo que, el impuesto quedó convertido en la "decima hereditatum".-

Con posterioridad el emperador Macrino abolió las reformas de Caracalla y restituyó la antigua cuota del 5 % .-

No se sabe por cuanto tiempo siguió aplicándose esta gabela.- Se afirma que dejó de pagarse en el si-

(1) " Las cargas del Imperio obligaron a que se echasen nuevos tributos ,tanto por la utilidad pública como con daño de los particulares.- Para esto se inventó la vigésima, tributo tolerable y fácil , sólo para los extraños; pero para los propios, grave y pesado.- Y así se impuso a aquellos , y se perdonó a éstos.- Porque era cierto con cuánto dolor habían de sufrir, o por mejor decir, no sufrir los nombres, que se les quitase parte de aquellos bienes que por sangre, o por ser de un tronco, o por haber mezdado las familias, se les debía; y de aquellos que habían recibido, no como ajenos y esperados, sino como propios suyos y siempre poseidos, y con esperanza de transferirlos a sus más cercanos .- Guardábase esta mansedumbre de la ley sólo con los ciudadanos antiguos ; pero los nuevos, o ya lo fuesen por haber alcanzado desde sus colonias derecho de ciudadanos , o ya por merced del príncipe viniesen a serlo . si juntamente no alcanzaban que gozasen de los derechos de parentesco , eran tenidos por muy ex-

glo III durante la dominación de Diocleciano pero es poco probable que los emperadores hayan abandonado un tributo tan productivo .- Lo más posible es que haya seguido en vigencia hasta la decadencia del Imperio de Occidente o al menos hasta la época de las invasiones bárbaras a principios del siglo V.-

Independientemente de la "vicesima hereditatum " se sancionaron otras leyes inspiradas en razones de carácter social, las cuales no eran precisamente leyes impositivas pero que por sus disposiciones pueden interesar a nuestro estudio.- Por ello nos referiremos a dichas leyes.

En el año 5 de la era Cristiana, el emperador Augusto promulgó la "lex Julia de maritandis ordinibus" y cinco años después, la "Papia Poppaea" - el origen de estas

traños y apartados de aquellos con quien tenían más cercanía .- Así la mayor merced se transformaba en grandísima injuria; y así alcanzar la Ciudad Romana, era como alcanzar odio, discordia y ser huérfanos, pues les quitaban las prendas más amadas, con título de piedad; y con todo eso hubo gente ambiciosa de nuestro nombre, que tenía por justa recompensa de la Ciudad Romana, no sólo la pérdida de aquella parte, sino el daño de los parentescos; pero más de valde debía salir a éstos, que la apreciaban en tanto.- Así que tu padre estableció, que aunque no hubieran alcanzado el derecho de parentesco, habiendo alcanzado el de la Ciudad, no se debiese parte de las herencias que viniesen de la madre a los hijos, o de los hijos a la madre.- Lo mismo concedió al hijo en los bienes de su padre, con tal que estuviese en su poder; pareciéndole cosa insolente e injusta meterse en esto el cobrador, y que no sin grave culpa se cortaban los santísimos parentescos, como entrando de por medio aquel tributo.- Y ningunos tributos habían de poder tanto que hiciesen extraños a los hijos y a los padres.- Esto hizo él; aunque acaso anduvo menos liberal que debía... Posea el padre enteramente los bienes del hijo y no tenga compañero en la herencia, quien no lo tiene

dos leyes se debe a la preocupación del emperador de corregir la enorme disminución de la natalidad que se presentaba en las ciudades del imperio con caracteres alarmantes.- Su fin era eminentemente social.- Establecían que quedarían privadas de la herencia las personas célibes o sin hijos.-

El varón mayor de 25 años y la mujer que pasaba de los 20 permaneciendo solteros; el viudo y la viuda mayores de dichas edades y menores de 60 y 50 años respectivamente, siempre que la mujer no haya contraído nuevas nupcias dentro de los dos años de viudedad, el divorciado y la divorciada que no se casara dentro de los 18 meses posteriores al divorcio eran considerados "célibes" y la ley "Julia de maritandis ordinibus" les prohibía recibir herencias o legados.-

Los "orbi" que eran los casados sin hijos, perdían por la "Papia Ppppaa" la mitad de los derechos que les correspondían tanto en las herencias como en los legados.-

El rigor de las penalidades impuestas por estas leyes, denominadas caducarias, hizo que se buscaran los medios para eludir las lo que se consiguió ya mediante la inclusión en los testamentos de cláusulas designando herederos recíprocos o bien por la institución de los fideicomisos impuestos a los que estaban capacitados para recibir por testamento y constituidos a favor de los incapacitados legales a quienes se quería beneficiar.-

en el llanto. Nadie llame a cuentas a quien tiene la falta del hijo reciente, ni fuerce al padre a saber lo que deja el hijo. Cosa digna es de tu mansedumbre, oh Emperador! cortar los

Las frecuentes violaciones a las leyes caducarias determinaron la adopción de nuevas medidas fiscales y en virtud de un senadoconsulto de Flacciano se privó de la cuarta parte de la herencia al heredero instituido con cargo de restituir los bienes y posteriormente Pegasiano prohibió a todo "orbus" recibir por fideicomiso.-

En un principio las leyes caducarias asignaban a los varones instituidos herederos en el testamento todos aquellos derechos de que eran privados los "caelibes" y los "orbi" pero posteriormente, por una constitución de Antonino Pio, era el Fisco quien percibía todas las partes de herencias caducas.-

Las leyes caducarias fueron derogadas en parte por Constantino en el año 320 y más tarde, en parte también, por Honorio y Teodosio.-

Además de los derechos que hemos enumerado, el Fisco tenía facultad para hacerse cargo de las herencias vacantes y también de las herencias dejadas por los condenados a la pena de muerte, a la pérdida de la libertad o a la cancelación del derecho de ciudadanía.- Estos bienes eran confiscados y vendidos en subasta pública destinándose el producto al Tesoro del Imperio después del pago de las deudas

daños del quedar sin hijos y no sufrir que quien perdió su hijo tenga otro dolor que sentir; que así también es cosa muy miserable ser el padre único heredero de su hijo; que será si recibe, y no de su hijo, compañero en la herencia ? " Plinio Cecilio Segundo: Paneg. cit. pags. 42/44.

del condenado.-

Todas estas son las disposiciones que en materia fiscal se aplicaron a las transmisiones por causa de muerte en Roma.-

II. Época Medieval

17. GENERALIDADES:

En los primeros siglos de esta época no se puede hablar de la existencia de una hacienda pública ni tampoco de la aplicación de un sistema de impuestos tal como se los había conocido anteriormente.-

Las invasiones de los bárbaros, primero, y las de los árabes después, borraron las huellas de la antigua organización fiscal romana.-

Posteriormente el debilitamiento del poder real trajo como consecuencia el feudalismo que resucitó el sistema de las prestaciones personales.- Los reyes pagaron a sus súbditos los servicios prestados con feudos que no tardaron en constituir pequeños dominios en los cuales el Señor era dueño de imponer a sus vasallos las cargas que se le ocurriesen.- En esas condiciones no era posible concebir un sistema fiscal organizado.-

El concepto en virtud del cual se exigían los tributos varía fundamentalmente en esta época con respecto

a las anteriores.-

En Roma intervenía el poder para gravar las sucesiones en virtud de la soberanía política del emperador sin menoscabo del derecho de propiedad individual, absoluto e ilimitado.-Aquí, en cambio, vemos al mismo poder obrar no en virtud de una soberanía política, sino patrimonial, actúa como propietario eminente de los bienes de los cuales sus poseedores vienen a resultar simples usufructuarios. Y es bajo este concepto que se gravan las mutaciones por causa de muerte.-

18. FRANCIA:

La "vicesima hereditatum" de los romanos introducida en las Galias por un edicto de Caracalla en el año 212 dejó de aplicarse con la implantación del feudalismo.-

El concepto feudal de la propiedad impuso una nueva forma de tributación:-

Al fallecer un vasallo los bienes volvían al dominio del Señor, quién podía entregarlos al sucesor del difunto y conferirle la investidura⁽¹⁾ lo que aquel hacía mediante el pago de un derecho y previo juramento de fe y de fidelidad.⁽²⁾

Este impuesto sucesorio se conoció con distintos nombres en las diversas regiones del territorio.- Era

(1) La investidura consistía en un acto mediante el cual el Señor hacía entrega simbólica del bien heredado al vasallo poniendo en sus manos una rama de árbol o un trozo de tierra.
(2) Fachan , J.M: Finanzas feudales.- Paris, 1909, pags. 59 y sig.

llamado "sporle" (del latín "sportula") en el Sud, en el Oeste de le designaba con el nombre de "acopte arriere" o simplemente, "acopte" y en el Norte se le conocía con la denominación de "relief" o "rachad"⁽¹⁾ .-

Estos derechos de rescate⁽²⁾ en un principio eran fijados arbitrariamente por el Señor y frecuentemente se recibían especie.- Pero las costumbres no tardaron en uniformarlos, a pesar de que variaban mucho de una región a otra.-

Se admite que en ciertos lugares estaban exentas del pago las transmisiones en línea directa, al menos, así sucedía en París.- Pero en cambio, en Amiens, Artois, Bretaña, Normandía y Poitu se exigía la contribución en todos los casos.- En Orleans, según La Garde⁽³⁾ el derecho consistía en una anualidad de renta.-

19. INGLATERRA:

En Inglaterra estuvo en vigencia la "vice-sima hereditatum" hasta que los romanos abandonaran las islas.-

(2) Utilizamos el término rescate - versión aproximada al concepto del "rachat" francés para designarlos en general, aunque los otros términos tenían una significación propia: "acopte", adquisición del derecho; "relief", reconocimiento; "sporle", don o regalo.-

(1) Luchaire: Manuel des Institutions françaises, périodes des Capétiens directs, Paris, 1892.- Citado por Bijón, ope.cit. pag. 9.-

(3) La Garde: Traité historique des droits du souverain en France, Paris, 1867, pag. 625 y sig.- Citado por Bijón, op. cit. pag. 10.

No se ha vuelto a conocer otro tributo sucesorio hasta la conquista de los normandos.-

El nuevo gravamen conocido con el nombre de "heriot" ⁽¹⁾ era semejante a los que se aplicaban en Francia.-

En un principio el "heriot" consistía en el pago en especies de un derecho que el Señor recibía de su vasallo al conferirle la investidura de propietario de los bienes dejados por su antecesor fallecido.- Generalmente se entregaba un animal, que solía ser el mejor buey o el mejor caballo de la heredad, otras veces se entregaba un objeto de valor, designado por el heredero o elegido por el Señor feudal.-

En algunas regiones de las islas británicas el "heriot" era conocido también con los nombres de "casualty" y de "relief".-

En el siglo XII, durante el reinado de Enrique II, este impuesto dejó de pagarse en especie, fijándose en la suma de 100 chelines por cada sucesión.-

20. PUEBLOS DEL NOROESTE DE EUROPA:

En Alemania, Escandinavia y otros pueblos del norte de Europa se conocía el "erbkauf" que consistía en un derecho abonado por el súbdito del Señor, que no tenía descendencia y que deseaba que su patrimonio pasase a un determi-

(1) Soward, Alfred W. y Willan, W.E: The taxation of capital, Londres, 1919, pag. 27 .

No se ha vuelto a conocer otro tributo sucesorio hasta la conquista de los normandos.-

El nuevo gravamen conocido con el nombre de "heriot" (1) era semejante a los que se aplicaban en Francia.-

En un principio el "heriot" consistía en el pago en especies de un derecho que el Señor recibía de su vasallo al conferirle la investidura de propietario de los bienes dejados por su antecesor fallecido.- Generalmente se entregaba un animal, que solía ser el mejor buey o el mejor caballo de la heredad, otras veces se entregaba un objeto de valor, designado por el heredero o elegido por el Señor feudal.-

En algunas regiones de las islas británicas el "heriot" era conocido también con los nombres de "casualty" y de "relief".-

En el siglo XII, durante el reinado de Enrique II, este impuesto dejó de pagarse en especie, fijándose en la suma de 100 chelines por cada sucesión.-

20. PUEBLOS DEL NORTE DE EUROPA:

En Alemania, Escandinavia y otros pueblos del norte de Europa se conocía el "erbkauf" que consistía en un derecho abonado por el súbdito del Señor, que no tenía descendencia y que deseaba que su patrimonio pasase a un determi-

(1) Soward, Alfred W. y Willan, W.B: The taxation of capital, Londres, 1919, pag. 27.

nado heredero despúe sde su muerte.-

Este derecho debía ser pagado en vida del vasallo, pero si este no lo hiciera el Señor concedía al heredero un plazo que duraba un año para satisfacerlo.-

EL REINOS DE ESPAÑA Y PORTUGAL:

En los reinos que formaban parte de lo que hoy es España y Portugal se conocieron en la Edad Media dos clases de tributos sucesorios -. El primero, de características iguales al "erbkauf" alemán, era denominado "mañería" y el conocido con el nombre de "luctuosa" tenía mucho de común con el "heriot" inglés.

La "mañería", "mannería" debía ser satisfecha por aquél que no tenía sucesión y deseaba legar la posesión de su feudo o de sus bienes a un pariente lejano o a un tercero.-

La "luctuosa" que recibía en ciertos lugares los nombres de "mincio", "mición" o "nuncio"⁽¹⁾ consistía en una alhaje o en un animal que el vasallo indicaba en su testamento y que debía ser entregada al Señor después del fallecimiento de aquél para que este asegurase ^{la} transmisión de sus bienes.- Cuando el vasallo no hacía mención del bien destinado a su señor, éste, podía elegir uno de entre todos los de la herencia.-

Una referencia precisa de la "luctuosa" la

(1) Esta última denominación se utilizaba porque se quería indicar con ella el anuncio ("nuntio") al Señor de la muerte del vasallo.-

90

hemos encontrado en el título 3º del libro I del Fuero Viejo de Castilla.- En él se habla de la costumbre que tenían los vasallos de entregar a su Rey o a su Señor una de las mejores cabezas del ganado perteneciente al súbdito fallecido⁽¹⁾.- De él se deduce también que la Orden de los Caballeros del Temple percibía, por lo menos en Castilla, la "luctuosa" que correspondía al Rey.-

Desaparecida la Orden citada durante el reinado de D. Fernando IV, su privilegio pasó a la de Santiago por carta dada por este Rey en Burgos el 20 de Julio de 1346, según constancias existentes en el Sulario de Santiago.-

Por una carta del mismo Rey Fernando IV. sábese que los Caballeros y Escuderos de Toledo estaban exentos del pago de la "luctuosa"⁽²⁾.-

(1) "Dice el título III de como deve servir la soldada el fijo-dalgo, que rescive del rey o de qualquier señor otro; e de lo que ha de aver el señor del vasallo por nuncio, quando muere, en que manera se deve despedir el vasallo de su Señor:II. Esto es fuero de Castiella antiguamente: que quando muere el vasallo, quier fijo-dalgo, o otro ome, a dar a su Señor de los ganados que ovier una caveça de los mejores, que ovier: a esto dicen nunció. e por esta raxon ovieron costume en la tierra: los vasallos del Rey, que se sus mesnaderos, que quando fina alguno dellos, usaban ansi de dar el suo cavallo al Rey: el Emperador Don Alfonso de Castiella dió estos cavallos, que el avia de aver en esta raxon a la orden de San Joan, que es del Temple, e llevanlos agora, ansi como muere alguno vasallo del Rey." (De la Colección de los Códigos Españoles concordados y anotados por Antonio de San Martín, Madrid 1872, tomo I, pag. 259).-

(2). "Sepan quantos esta carta vieren como yo D. Fernando por la gracia de Dios, Rey de Castiella, de Toledo, de León, de Galicia, de Sevilla, de Cordoba, de Murcia, de Jaen, de algarbarte y Señor de Molina, sabiendo en buena verdat que los Caballeros y los Escuderos de Toledo, vasallos de los

En ciertas regiones este tributo se pagaba en efectivo.* Así sucedía en Cabuerniga, lugar del Obispado de Burgos, cuyos moradores pagaban 20 maravedís por "minción", según consta en el Becerro de Behetrías. (1)

Estas exacciones se percibieron en los reinos de España y Portugal durante toda la Edad Media .-

32. ITALIA:

Dividida Italia en pequeños reinos, principados, feudos y ciudades libres, vivió en la anarquía fiscal hasta fines del siglo XII.-

Con la consolidación del poder de algunos principados y la constitución en repúblicas de algunas ciu-

reyes onde yo vengo, ni de mi nunca pagaron luitosa a la orden de los Freires de la Caballería del Temple, y por aventura en algun tiempo la dieron tengo por bien de jela quitar; y mando que la non den a la dicha Orden, nin a otra ninguna maguera jela yo dí por mis cartas o por mis privilegios; y otro si tengo por bien que si algunos Caballeros y los escuderos que en el dicho lugar moraren, defendiendo firmemiente que ninguno sea osado de les demandar esta luitosa en ningún tiempo por ninguna manera y si jela demandaren mando a los dichos caballeros y escuderos que jela non den y demás cualesquier que jela demandasen pecnar me haia en pena 10 mil maravedís de la moneda nueva y a los Caballeros y a los escuderos del dicho lugar de Toledo los dainos y los menoscabos que por ende recibiesen doblados.- E desto les mando dar esta mi carta sellada con mio sello de plomo.- Dado en Valladolid dos dias de abril hera de mil trescientos cuarenta y seis años.- "-
(De la colección antes citada).-

(1) Escrito por orden de Don Alfonso XI y de su hijo el Rey Don Pedro y contenía los derechos que pertenecían a la Corona.-

ciudades ciudades trajo como consecuencia la reimplantación de sistemas fiscales más o menos organizados e inspirados en la antigua legislación romana⁽¹⁾.-

Comenzaron entonces a aplicarse las "gabelas hereditarias" que revestían todas las características de la "vicesima hereditatum".-

Génova gravó en 1395 todas las transmisiones por causa de muerte con un tributo del 2 % , en 1415 hizo lo mismo Florencia .- Al finalizar la Edad Media, este tributo se había generalizado en casi todo el territorio.-

23. DERECHOS DE LA IGLESIA:

La Iglesia ha percibido también durante la Edad Media algunos derechos sobre las sucesiones.- En los primeros siglos no recibía sino legados o donaciones voluntarias; pero más tarde, cuando debió ocuparse de la reconstrucción moral y material de la Europa desbastada por las invasiones y las continuas guerras se transformaron los legados en contribuciones obligatorias que imponían los mismos jefes de estados y que se conocían con la denominación de "mortuarium" .-

La forma de percepción de este derecho no era común en todos los territorios y se regulaba de acuerdo a la costumbre del lugar donde se pagaba.- Generalmente consistía en una suma fija o proporcional a la herencia o bien en una contribución en especies.-

Además en algunos lugares la Iglesia, tuvo

(1) Scharz, Georg: Finanz Archiv, pag.36 , vol . XVII

a su cargo la administración de la herencia indivisa y la distribución de la misma entre los herederos.- Eduardo III le concedió, en Inglaterra, esta facultad, permitiéndole cobrar un derecho por la tarea realizada.-

III. TIEMPOS MODERNOS

24. GENERALIDADES:

El debilitamiento del poder feudal tuvo por lógica consecuencia el arianamiento de las monarquías y la constitución de los grandes estados nacionales.-

Los reyes necesitados de recursos para mantener su poder y para financiar las grandes guerras que sopor-
tó Europa en esta época, debieron apelar a las cargas impositivas para lo cual tuvieron que planear sistemas tributarios basados en fundamentos más sólidos que los que tenían las múltiples e informes gabelas del período anterior.-

La reacción iniciada por las ciudades italianas a fines de la Edad Media y el renacimiento de los estudios de las instituciones romanas han contribuido a dar reglas uniformes para los impuestos sucesorios implantados en esta época.-

25. ITALIA:

Venecia aplicó en 1565 un gravamen a las transmisiones gratuitas cuyas características se aproximan mucho más que las de las leyes antes citadas a la "vicesi-

ma" de Augusto.-

Se gravaron todas las sucesiones con una cuota del 5 %, alzando el impuesto a los parientes colaterales del causante y a los extraños.- Los ascendientes, descendientes y cónyuge del causante estaban exentos.- Este tributo tuvo carácter temporal pero no tardó en hacerse definitivo.- La ley de 1573 que lo restableció en forma permanente admitía una excepción general en toda transmisión inferior a cinco Ducados.-

Mantua, durante la dominación de los Gonzaga, aplicó un derecho similar del 5% a todas las transmisiones entre extraños y a los colaterales desde el cuarto grado.- Además de las exenciones a favor de los parientes cercanos, no pagaban el tributo los legados para las obras pías.-

26. FRANCIA:

En este país comenzaron las reformas del régimen fiscal sucesorio a partir del año 1539 bajo el reinado de Francisco I en que se estableció ^{por} la ordenanza de Villars-Catterets la obligación de registrar todas las donaciones de bienes inmuebles, formalidad ésta que Enrique II extendió en 1553 a todos los legados, fideicomisos y sustituciones testamentarias.- En pago de este servicio prestado por el Estado se cobraba una tasa que fué regulada por Carlos IX en 1566.-

Independientemente del derecho de "insinuación", como se llamaba a esta tasa se impuso en 1581 el derecho denominado de "contrôle".- Este se percibía al inscribirse los testimonios de las actas de los ujieres y notarios

en las que constaban las transmisiones de la propiedad.-

Los derechos de "insinuation" y de "contrôle" constituían lo que hoy se conoce en la legislación fiscal francesa con el nombre de "droit de enregistrement".-

Luis XIV reformó en 1703 la percepción de estos derechos y creó el "centieme denier" que se percibía por cada mutación gratuita de propiedad ya sea en el momento de pronunciarse la declaratoria de herederos o bien al extenderse la escritura de dominio.- Consistía en el pago de la centésima parte del valor de los bienes transmitidos, ya fueran feudos, censos o alodios.- No se admitían exenciones de ninguna clase y sólo se concedía la reducción de la mitad del derecho cuando se sucedía en línea directa.-

Estas disposiciones perduraron durante toda la edad Moderna y fué después de la Revolución Francesa cuando se introdujeron reformas que cambiaron el régimen fiscal hereditario.-

27. ESPAÑA:

Las antiguas exacciones feudales se generalizaron y unificaron en España durante esta época, percibiéndose en dinero efectivo.- Ellas no alcanzaban sino a los legados pues los herederos legítimos estaban exentados del pago de todo derecho.-

28. PORTUGAL:

En este reino se creó un derecho de registro semejante al que existía en Francia, pero no se co-

braba en forma fija como en este país, sino que variaba frecuentemente según las necesidades de la corona.-

27. PROVINCIAS HOLANDEAS:

A raíz de su separación de España, las provincias Holandesas sufrieron una fuerte reducción de sus entradas a la par que aumentaron sus necesidades para mantener la guerra con Felipe II, primero y con Inglaterra, después.-

Las siete provincias no tardaron en buscar los medios necesarios en los recursos impositivos y a fines del siglo XVI empezaron a aplicarse los impuestos sucesorios.-

Utrech estableció en 1591 un derecho del 2½ % a las herencias deferidas a colaterales y extraños.-

La provincia de Holanda en 1598, Zelanda en 1599, Frisia en 1621 y las restantes pocos años después, adoptaron el impuesto creado en la de Utrech.-

Pocos años después todas las provincias aumentaron el impuesto que variaba entre el 3.½ y el 10 %.-

30. IMPERIO ALEMÁN:

Alemania siguiendo el ejemplo de las provincias Holandesas y atendiendo las insinuaciones de los teóricos que estudiaron la imposición de las sucesiones incorporó en varias de sus regiones el nuevo impuesto sucesorio.

En 1622 se gravaron en el principado

de Baden las transmisiones a los extranos y herederos colaterales con un impuesto del 10 % .- Dos años después se adoptaron idénticas medidas en Hamburgo.-

Suavia estableció la "quarta pauperum" que consistía en una porción de la herencia que no debía pasar del cuarto de la misma la que se destinaba a los pobres.-

En Brandeburgo se estableció en 1685 un derecho de timbre que se aplicó a todos los testimonios de testamentos o declaratorias de herederos.-

Los demás estados procedieron a gravar las transmisiones gratuitas con sistemas de imposición iguales o semejantes a los citados.-

EL AUSTRIA Y HUNGRÍA:

Con el nombre de "Zallfreigld" y "sterbchaupf" se conocían en Austria y en Hungría ciertos derechos sucesorios cuya aplicación y tarifa variaban según las regiones.-

Es a fines de esta época, cuando las necesidades del tesoro se han hecho sentir por los gastos demandados por la guerra de los siete años, que se creó en todo el territorio un tributo uniforme del 10 % para todos los trasposos gratuitos de propiedad a los parientes colaterales del causante y extraños.-

Posteriormente el tributo se extendió al Tirolo, Habsburgo y a otras regiones que habían sido expresamente exceptuadas por la ley que creó el impuesto del 10 %.-

32. SUIZA:

En todos los cantones suizos se aplicaron durante esta época unas tasas sucesorias denominadas "todesfalls-teuer" destinadas al sostenimiento de las iglesias y escuelas.-

33. INGLATERRA:

En Inglaterra fueron suprimidos los derechos de la Edad Media sobre las sucesiones y se estableció por la "stamp act" de 1694 un impuesto de timbre sobre los testamentos y las cartas de administración en las sucesiones intestadas.- Estas cartas de administración ("administration's letters") eran documentos extendidos a favor de los herederos legítimos para que pudiesen recoger los bienes que les correspondían en la sucesión.-

El derecho exigido por la "stamp act" era uniforme para todos los testamentos o cartas de administración y había sido fijado en 5 chelines.-

Cuatro años después expiró la ley de 1694 pero inmediatamente fué renovada con algunas reformas, entre ellas, destácase la que elevaba el derecho de 5 a 10 chelines.- Además se creó un derecho adicional eclesiástico, denominado "probate fee".-

La "stamp act" de 1698 estuvo en vigencia hasta 1779 época en que se sancionó la "probate duty act" que introdujo en el sistema una reforma fundamental.-

Tuvo, sin duda, en la reforma de 1779, una

influencia importante la obra de Adam Smith que apareció en esa época y que destinaba parte de un capítulo al estudio de los impuestos sucesorios (1).-

Propugnaba este autor, después de estudiar la "vicesima hereditatum" de los romanos y la última legislación holandesa por la creación de un tributo moderno que gravase todas las transmisiones gratuitas a excepción de las efectuadas en línea directa.-

La obra de Smith no dejó de llamar la atención a Lord North quien no tardó en proponer la reforma de la ley al Parlamento que consintió en sancionar la "Probate duty act" citada.-

El "probate duty" o derecho de prueba se pagaba por la verificación de los testamentos y se aplicaba sobre el valor de los bienes muebles (personal property) .- Los valores comprendidos entre 20 y 100 £ pagaban 10 chelines , entre 100 y 300 libras debían abonar 30 chelines y cuando excedía de esta última cantidad el derecho era de 50 chelines.-

Los bienes inmuebles (real property) estaban completamente exentos del derecho, pues, la nobleza terrateniente no había consentido que sus propiedades fueran gravadas con impuestos de ninguna naturaleza.-

Las sucesiones intestadas siguieron tributando el derecho correspondiente a las "letters of administration"

(1) Smith, Adam: The wealth of nations.- libro V, cap, II , art. 1 y 2 pags. 653 y sig.-

tion" pero ajustándose la tarifa a las del "probate duty".-

Con posterioridad se introdujeron reformas a la ley en lo que respecta al monto de las tasas .- En 1873 todas las sucesiones cuyos bienes muebles pasasen de un valor de 1.000 £ debían pagar 6 £ y 10 chelines de impuesto.-

En 1780 se creó un nuevo gravamen denominado "legacy duty"; tenía por fin exigir un derecho complementario a todos los herederos colaterales y extraños.- Como en los "probate duties" este impuesto sólo se aplicaba sobre los bienes muebles .- Los legados inferiores a 20 libras pagaban 2 chelines, 6 peniques; los comprendidos entre 20 y 100 £ , abonaban 5 chelines y los restantes 20 chelines.-

De las reformas ulteriores nos ocuparemos más adelante.-

34. SUECIA:

Suecia en 1698 estableció una tasa del 1/8 % sobre todas las herencias.- Se denominó "armenprozent" y se destinó a las obras de beneficencia.- Al cabo de pocos años fué abandonada y hasta después de dos siglos no se volvió a conocer en este país ninguna otra exacción de esa naturaleza.-

35. RUSIA:

El Zar Alexis impuso en Rusia, en el año 1649, una contribución sobre todas las transmisiones de bienes inmuebles por causa de muerte, que consistía en el pago de

1 a 1.½ kopeks por cada transmisión de propiedad.- No se admitía ninguna excepción.-

En 1775 la emperatriz Catalina decidió declarar libres de impuesto a las sucesiones en línea recta.-

IV : EPOCA CONTEMPORANEA

36. GENERALIDADES:

El crecimiento constante de los gastos públicos, las numerosas guerras que empobrecieron a Europa y los acontecimientos políticos de fines del siglo XVIII determinaron en esta época numerosos cambios en los sistemas fiscales de los Estados.-

Los estudios económicos publicados en ese entonces ejercieron una fuerte influencia sobre los gobiernos y la concepción de la generalidad e igualdad de los tributos se abrió paso en las nuevas legislaciones tributarias.-

Al estallar la Revolución Francesa recaía sobre el pueblo una pesada carga tributaria.- La revolución que derrocó a un sistema político se propuso derrocar también al sistema fiscal, pero las reformas propiciadas bajo el influjo de las doctrinas fisiocráticas, tan en boga en ese entonces, no dieron el resultado esperado y fué necesario mantener los antiguos impuestos.-

Si bien es cierto que no se lograron imponer nuevas bases a las contribuciones por lo menos se logró

una mayor equidad en la distribución de las cargas públicas y se inició una evolución lenta hacia la elaboración de los sistemas conocidos en la actualidad.-

El estudio de las modificaciones sufridas por el impuesto sucesorio en la época contemporánea nos ha permitido destacar tres periodos que marcan tres etapas sucesivas en la evolución de este tributo, cada una de ellas con características perfectamente definidas.-

El primer período se extiende entre la Revolución y el año 1894 cuya característica principal es la proporcionalidad de los tipos de imposición.-

Abarca el segundo período desde la fecha ultimamente citada en la que se incorpora el método de la progresividad en las cuotas en Inglaterra hasta la guerra europea.-

El último período comienza con la reforma de la ley francesa de 1917 hasta nuestros días y se caracteriza por la introducción del principio de la personalización total del impuesto, lo que permite tener en cuenta la composición de la familia y graduar el impuesto en forma que resulte ventajoso para la misma.-

La innovación francesa no sólo fue imitada, sino perfeccionada, como tendremos oportunidad de ver luego, y en la fecha la protección del grupo familiar preocupa a casi todas las legislaciones vigentes.-

37. ESPAÑA Y SUS COLONIAS:

El primer antecedente que existe en España relativo a la imposición de las transmisiones gratuitas, en esta época, es la Real Cédula de Don Carlos IV del 25 de setiembre de 1798.-

El impuesto sucesorio creado por este monarca aventajaba a muchos de los de su tiempo y puede afirmarse que era uno de los más organizados y quizás el más perfecto de los aplicados en ese entonces.- Esta razón y la circunstancia de ser dicha real cédula la primera disposición que se aplicó a las herencias en nuestro país durante la dominación española, nos obliga a extendernos en su estudio.-

En el preámbulo que precedía al articulado de esta cédula, el Rey explica las razones por las cuales se ve obligado a imponer este tributo.-

El destino del producido del mismo era amortizar, hasta su completa extinción, los vales reales que constituían la deuda de la Corona que habían aumentado considerablemente por la Guerra con la Gran Bretaña y la consiguiente disminución del comercio.-

Entre los considerandos que contiene la cédula, para justificar la implantación de este gravamen, uno de ellos dice que "entre varios (impuestos) que examinó y aprobó mi Consejo de Estado en el que se celebró en 31 de Marzo de 1797 he preferido ahora como el más exento de los inconvenientes anexos a los impuestos directos sobre el comercio y las manufacturas y el menos gravoso aún a las personas

mismas sobre quienes ha de recaer, el de una contribución sobre los legados y herencias en las sucesiones transversales, más moderado que los establecidos mucho tiempo ha en otras naciones".- (1)

El impuesto, según reza el decreto real, debía ponerse en práctica desde el 1º de noviembre del mencionado año en España e Islas adyacentes y desde el día de su recibo en las diversas provincias de las Indias e Islas Filipinas.-

Las disposiciones estaban contenidas en veinte artículos y por ellos quedaban gravadas las herencias y legados de bienes, libres o vinculados y los fideicomisos que beneficiaran a los conyuges, parientes colaterales y extraños, con un derecho que aumentaba progresivamente a medida que se alejaba el grado de parentesco con el causante.-

El primer artículo estaba destinado a las adquisiciones entre esposos, fueran legados o herencia en dinero, alhajas, bienes muebles de cualquier otra especie o créditos sin interés; por ellos se pagaba el 3/4 %.-

El artículo segundo se refería a los demás herederos o legatarios que pagaban por los bienes muebles, también, los siguientes derechos:

Entre hermanos, hermanas, tíos, tías, sobrinos y sobrinas:	1.½ %.
Entre otros parientes hasta el cuarto grado inclusive...	2 %.
Entre otros parientes de grado más remoto.....	3 %.
Entre extraños, cuerpos o comunidades	6 %.

(1) Suplemento a la Colección de pragmáticas, cédulas, provisiones y otras providencias publicadas en el actual reinado del

El artículo siguiente establecía que al heredero fideicomisario se le cargaría el derecho correspondiente a personas extrañas a no ser que fuera pariente del testador o declarase la restitución de la herencia a favor de cualquier pariente del mismo, en cuyos casos, se exigirían los derechos establecidos para el correspondiente grado de parentesco .-

Los inmuebles y los derechos reales sobre ellos establecidos así como las rentas tenían una tarifa especial distinta de la citada anteriormente para los muebles .- El artículo 4º disponía que los bienes raíces, censos, derechos reales y jurisdiccionales y cualesquiera otros efectos de cualquier denominación, que se consideraren capaces de producir una renta o interés anual, pagarían la mitad de los tipos antes fijados.-

Los usufructos así como las sucesiones a título de mayorazgo, vínculo o patronato de legos, en las cuales no se recibían los bienes en propiedad, sino en goce de las rentas o beneficios, debían tasarse, según el artículo 5º, por la renta de un año de la que se exigía la octava parte cuando se tratase de una herencia o legado entre esposos y cuando se refería a los demás herederos o legatarios establecidos en el artículo segundo pagaban de acuerdo al respectivo grado de parentesco con el causante allí determinado, la cuarta parte, la tercera parte, la mitad o el total de

de la mencionada renta anual.- Cuando la renta se establecía en especies, debían estas tasarse de acuerdo a una tarifa que se fijaría anualmente, conforme a lo dispuesto en el artículo séptimo de esta real cédula.-

Según el artículo sexto, los capitales y las rentas o réditos libres y vinculados situados o impuestos por cualquiera de los ramos de la real hacienda gozaban del privilegio de la reducción del 50 % del importe del impuesto.-

Los artículos 8º al 11º contenían disposiciones sobre los inventarios, tasaciones y particiones en las sucesiones judiciales o extrajudiciales, estableciéndose que en este último caso los herederos o legatarios estaban obligados a presentar una declaración jurada haciendo una estimación prudencial del valor de los muebles y semovientes y especificando el valor de los inmuebles cuando el conste en escritura pública y en su defecto tasándolos de acuerdo al rédito que ellos produjeran o que podrían producir.-

Los gravámenes que pesaban sobre los inmuebles, según el artículo 14º podrían ser deducidos del activo hereditario.-

Quando a juicio del administrador o recaudador del impuesto, los valores fijados resultaran bajos, debían ser tasados por peritos, pagando los gastos la parte que resultare vencida.-

Los artículos 12º y 13º establecían una penalidad consistente en el duplo del derecho aplicable a

las personas que defraudasen o intentaren defraudar a la administración.-

El artículo 15º establecía que ningún heredero o legatario podía entrar en posesión de su beneficio sin previo pago del impuesto o sin obligarse a abonarlo, por lo menos, en el término de dos meses.-

Todos los actos de dominio sobre los bienes donados o legados, según el artículo 16º, serían nulos mientras no cumpliesen con el fisco.-

A los escribanos, el artículo 17º les prohibía extender escrituras sin que se probara el pago de la contribución.-

De acuerdo a lo establecido en los artículos 18º al 20º, el cobro y administración de este impuesto correría en España e Islas adyacentes a cargo de los intendentes de provincias, y en las Indias a cargo de los virreyes, capitanes generales, gobernadores e intendentes.- Estos encargados podrían designar para la recaudación a los funcionarios encargados de la recolección de otras rentas u otros funcionarios pagándoles una cuota proporcionada a las circunstancias.-

Un nuevo decreto real del 22 de diciembre de 1799 expedido por el mismo Rey D. Carlos IV introdujo algunas modificaciones al anterior (1).-

(1) Suplemento citado pags. 266/7.-

A fin de evitar trámites costosos y la multiplicidad de formalidades la nueva cédula dispuso una serie de mejoras, según la misma.-

Se estableció una cuota fija del 2 % común a todos los herederos o legatarios.- Los herederos estaban obligados al pago total de impuesto debiendo reintegrarse de la parte correspondiente a los legatarios cuando le hicieren entrega del legado.-

Para los mayorazgos, vínculos, fideicomisos, patronatos de legos o cualquier otro usufructo pagarían la tercera parte de la renta de un año, cuota que se reducía a la mitad cuando el beneficiario era el cónyuge superstite.-

Como ya lo establecía la anterior cédula, estaban eximidos de todo impuesto los herederos en línea recta ascendente o descendente.-

Se permitía por esta nueva disposición suspender el levantamiento del inventario o la publicación de declaraciones juradas, cuando razones de interés comercial u otras causas lo impedian, pudiendo en estos casos dirigirse directamente a los funcionarios quienes tomarán los informes reservadamente.-

Con fecha 27 del mismo mes de diciembre se expidió un nuevo decreto real reglamentario del anterior, el cual, contenía una serie de disposiciones de carácter administrativo⁽¹⁾.-

(1) Suplemento citado pags. 281/6.

En él se fijaban las autoridades que intervenirían en la liquidación y percepción del tributo y los honorarios que percibirían .-

Una nueva real cédula del mismo monarca fechada el 24 de noviembre de 1800 establecía un reglamento "para las cobranzas de contribuciones temporales y herencias transversales".⁽¹⁾ Esta cédula no sólo limitábase a reglamentar la cobranza, pues introdujo algunas modificaciones en la escala del impuesto.-

Se cambió la base fija que establecía la cédula de 1799 por otra variable que era ligeramente progresiva cuando se trataba de herederos o legatarios extraños, después de cierta cantidad establecida.-

Empezaba el decreto por declarar la exención que se acordaba a los ascendientes y descendientes del causante así como ^a los legados que hiciera el testador a favor de su alma con el encargo de que invirtiera en misas, limosnas y otras obras de caridad y sufragio.-

Todas las demás sucesiones quedaban gravadas con un impuesto del dos por ciento de su valor líquido total, que se reducía al uno por ciento cuando se trataba del cónyuge superviviente.-

Si el importe de la hijuela o legado pasaba de once mil reales vellon y recaía en personas extrañas, el impuesto se elevaba al 4 %.-

(1) Suplemento citado pags. 437/45.-

Los mayorazgos, vínculos, patronatos de le-
gas, fideicomisos y demás clases de rentas estaban tasadas
en la mitad de la renta de un año, excepción hecha de los ca-
sos en que el beneficiario era el esposo del causante, en los
cuales se reducía este derecho a la mitad.-

Las prescripciones restantes de este decre-
to real eran reproducciones de las disposiciones anteriores.-

Cuando se creó este tributo en 1798 el Se-
cretario de Hacienda afirmó que él produciría 4.500.000 reales
en España y otro tanto en sus colonias, pero el rendimiento
no fue tal y dos años después el Consejo de Castilla reguló
el mismo en 2.000.000.- Su rendimiento alcanzó en 1808 a
3.166.000 reales (1).-

A pesar de que la primitiva cédula de 1798
establecía que el impuesto creado se aplicaría en las Colonias
no sucedió así.- Tres años después una nueva cédula some-
tida al Rey por el Consejo de Indias "reglamentó la cobranza
en los Dominios de Indias de la contribución temporal que ha
de exigirse sobre los legados y herencias en las sucesiones
transversales"- La cédula lleva la fecha de junio 11 de 1801
y fue promulgada entre nosotros en 1803.-

El articulado de la real Cédula de
disposiciones,
1801 reproducía las contenidas en el Reglamento del 24 de no-
viembre de 1800.-

Un decreto de la Junta Central del 30 de
noviembre de 1808 abolió en España el impuesto.- La Corte de
Cádiz con fecha 13 de setiembre de 1813 confirmó este decre-
to.-

(1) Unga Argüelles José -Diccionario de Hacienda -Londres 1827
voz: Legados.-

Las colonias españolas a medida que se independizaban de la metrópoli adoptaban un régimen propio de imposición fiscal.- Entre nosotros, como veremos más adelante, un decreto del 30 de setiembre de 1812 puso en vigencia la Cédula de 1801 con algunas modificaciones.-

Con fecha 5 de agosto de 1818 el rey Fernando VII restableció el impuesto sucesorio que había sido abolido durante la dominación napoleónica, cobrándose a los herederos colaterales y extraños el 10 % sobre las herencias y legados y el importe de la mitad de la renta anual en los vínculos, mayorazgos, fideicomisos, usufructos y toda clase de réditos que se transmitiesen por sucesión.-

Este impuesto fué modificado y reglamentado por el mismo rey en una cédula del 31 de enero de 1829.-

El reglamento de 1829 introdujo una serie de reformas entre ellas, la imposición de los herederos en línea recta, cuando se trataba de mejoras en la legítima, y la multiplicación de los grados imponibles.-

Los vínculos, mayorazgos y patronatos quedaron gravados con un derecho igual a la media anualidad de renta (media annata) cuando la sucesión fuese en línea recta y en una anualidad íntegra en las sucesiones transversales o en las deferidas a extraños.-

Para el resto de los bienes de la herencia o legado regía la siguiente tarifa:

Colaterales de 2º grado.....	2 %
Colaterales de 3º grado.....	4 %
Colaterales de 4º grado.....	6 %

Demás parientes y extranos.....10 %.-

A fin de evitar los frecuentes fraudes que se realizaban con las sustituciones hereditarias se disponía, además, que los herederos sustitutos de cualquier clase y denominación que fueran pagarían los mismos derechos que los principales.-

Los tipos de imposición antes citados regían para las sucesiones testamentarias, pues en los casos de herencias ab-intestato se aplicaba la siguiente escala:

Colaterales de 2º grado.....4 % .-

Colaterales de 3º grado.....8 % .-

Colaterales de 4º grado.....12 % .-

Todas las mejoras tendientes a beneficiar a los herederos legítimos estaban también sujetas a impuesto.- Los descendientes debían pagar el 2 %; los ascendientes y el conyuge, el 4 %; y los demás herederos legítimos hasta el 4º grado, el 6 %.

Los hijos naturales debían abonar el 3 % en los legados testamentarios y el 4 % cuando llegasen a suceder ab-intestato por falta de hijos legítimos.-

Para los usufructos debían observarse las siguientes reglas: Si los usufructuarios eran ascendientes, o descendientes legítimos y recibían el usufructo no por vía de legítima sino como mejora pagarían tres mensualidades .- El hijo natural, el conyuge y los parientes hasta el 4º grado debían abonar la mitad de una anualidad y los otros herederos una anualidad íntegra.-

Las donaciones por actos entre vivos estaban sujetas a los mismos derechos que las sucesiones "mortis causa" excepción hecha de las dotes matrimoniales que quedaban libres de todo gravamen.-

Este decreto real estuvo vigente hasta que la ley de presupuesto del 23 de Mayo de 1845 refundió el impuesto de sucesiones con el derecho de hipotecas.-

La nueva ley, en su artículo 10, sujetó al impuesto a todos los habitantes del Reino e islas adyacentes.- Gravaba todas las traslaciones de dominio sobre bienes inmuebles, toda constitución de usufructos, creación y reducción de censos o cualquier otras cargas sobre dichos bienes inmuebles.-

Estaban exentos del pago del tributo las herencias que correspondían a los ascendientes y descendientes del autor de la sucesión.- Los herederos y legatarios^{ta} restantes debían pagar el impuesto que variaba entre el 1 y el 8 %.-

Las donaciones estaban sometidas a las mismas disposiciones que las herencias.- Las constituciones de dotes matrimoniales tributaban el 1/2 %.-

Los bienes muebles que no figuraban incluidos en las disposiciones de la ley de 1845 fueron gravados por la ley de presupuesto del 25 de noviembre de 1859.-

Nuevas reformas se introdujeron a este impuesto que tomó el nombre de "impuesto de derechos reales y transmisión de bienes" por leyes de junio 25 de 1864 y 26 de diciembre

bre de 1872.- Por esta última ley se gravaron las transmisiones en línea directa, pero un año después esta reforma fué abolida.

La reforma del año 1873 estableció que las donaciones y legados que correspondiesen a parientes lejanos y extraños estarían gravadas con tipos de imposición que variaban entre el 1,50 y 10 % ,según el grado de parentesco.-

En 1899 se propuso en las Cortes la adopción del sistema progresivo tal como se había establecido en Inglaterra cinco años antes, pero no fué aceptado y la ley del 2 de abril de 1900 reprodujo las disposiciones de la anterior con muy breves modificaciones.-

Recién en 1910 por ley del 29 de diciembre se graduó en parte el impuesto teniendo en cuenta la cuantía de la porción hereditaria.- Esta ley fué reelementada por un decreto del 20 de abril de 1911.-

A raíz de la guerra mundial que no dejó de repercutir en España, este país se vió obligado a reajustar sus finanzas, lo que hizo mediante la ley de reformas tributarias del 29 de abril de 1920.- Por esta ley se introdujeron numerosas reformas al régimen fiscal de las sucesiones.- Se adoptó definitivamente la proresividad para todos los grados sucesorios elevándose las tarifas y recargándose en un 25 % las cuotas en las herencias ab-intestato.-

Una ley del 26 de julio de 1922 aumentó en un 5 % el gravamen aplicado a los parientes colaterales del causante desde el 5º grado en adelante y a los extraños.- Además se tomaron medidas previsoras contra la evasión y el

fraude.-

Un decreto real del 27 de abril de 1926 creó paralelamente al impuesto sobre las asignaciones hereditarias un gravamen aplicado al total del caudal relicto.- Este tributo se aplicaba sobre las herencias cuyo monto total fuese superior a 2.000 pesetas, después de deducidas las cargas de la sucesión y se graduaba de acuerdo a la siguiente escala:

Hasta 10.000 pesetas.....			1 %
Desde 10.000 hasta 50.000 pesetas.....			2 "
"	50.000	" 100.000	"3 "
"	100.000	" 250.000	"4 %
"	250.000	" 500.000	"5 "
"	500.000	" 1000.000	"6 "
"	1000.000	" 2000.000	"7 "
"	2000.000	" 3000.000	"8 "
"	3000.000	" 5000.000	"9 "
"	5000.000 en adelante.....		10 "

El impuesto a las porciones hereditarias quedó fijado entre el 1 y el 30,75 % de acuerdo a la escala progresiva que transcribimos en la siguiente página.-

Un nuevo decreto-ley del 28 de febrero dispuso la refundición de todas las medidas fiscales relativas a las transmisiones de bienes, derechos reales y personas jurídicas.- El nuevo texto que mantenía las disposiciones anteriormente citadas rigió hasta que las autoridades de la República Española sancionaron la ley del 29 de enero de 1932 actualmente en vigencia.-

Valor de la porción hereditaria en pesetas		Hijos legítimos o legitimados	Otros descend. directos legit.	Ascendientes Legítimos	Ascendientes y descendientes naturl. y adopt.	Cónyuge cuota usufructuaria	Cónyuge porción no legítima	Colaterales de segundo grado	Colaterales de tercer grado	Colaterales de cuarto grado	Colaterales de quinto y sexto grad. y extrán.
	hasta 1.000	1,--	1,--	1,--	3,50	1,--	5,--	12,--	16,--	19,--	24,--
De	1.001 " 10.000	1,50	1,75	2,--	3,50	1,50	5,--	13,--	18,--	21,--	25,--
"	10.001 " 50.000	2,--	2,25	2,50	4,--	2,--	5,50	15,--	20,--	23,--	27,--
"	50.001 " 100.000	2,25	2,75	3,25	4,75	2,25	6,25	15,75	21,--	23,50	28,--
"	100.001 " 250.000	2,75	3,25	3,75	5,25	2,75	6,75	16,25	21,50	24,--	29,--
"	250.001 " 500.000	3,25	3,75	4,--	5,50	3,25	7,--	16,50	22,--	24,25	29,50
"	500.001 "1.000.000	3,75	4,25	4,25	5,75	3,75	7,25	16,75	22,50	24,50	30,--
"	1.000.001 "2.000.000	4,25	4,50	4,50	6,--	4,25	7,50	17,--	22,75	24,75	30,50
"	2.000.001 "5.000.000	4,75	4,75	4,75	6,25	4,75	7,75	17,25	23,--	25,--	30,50
"	5.000.001 en adelante	5,--	5,--	5,--	6,50	5,--	8,--	17,50	23,25	25,25	30,75



38/ FRANCIA:

La primera manifestación de la legislación fiscal revolucionaria la tenemos en la ley del 5-19 de diciembre de 1790.- Ella modificó los antiguos derechos de "contrôle" y de "insinuación" creando un impuesto único de registro ("enregistrement").-

Las transmisiones gratuitas de bienes inmuebles quedaron gravadas con un derecho que variaba de acuerdo al grado de parentesco en la siguiente forma:

En línea directa	5 soles por cada 100 lbs.
Entre esposos.....	20 " " " " "
Hermanos,tíos y sobrinos.....	40 " " " " "
Colaterales de 3º y 4º grados.....	3 libras por ciento.-
Demás parientes y extraños.....	4 " " "

sobre los bienes muebles pagaban idénticos derechos los herederos en línea directa y el esposo sobreviviente ; los demás herederos debían abonar 30 soles por cada 100 libras.-

Estas tarifas regían para las transmisiones "mortis causa", pues las donaciones por actos entre vivos pagaban un impuesto que variaba entre 10 soles y 4 lbs. /por cada 100 libras .-

Las necesidades fiscales requirieron pronto una reforma que aumentase el rendimiento, ya perfeccionando los métodos de percepción ya aumentando las tarifas existentes.- La ley del 22 frimaire año VII (1º de diciembre de 1798) introdujo las reformas solicitadas.-

Tres son las modificaciones esenciales aportadas por la nueva ley y ellas son la ampliación de las tarifas, la

la imposición sobre los bienes muebles en todos los casos y la reducción de las categorías de contribuyentes.-

Los tipos de gravamen fueron fijados por esta ley en la siguiente medida:

Línea directa: muebles: 0,25 %, inmuebles : 1 % .-

Entre esposos: muebles: 1,25 %, inmuebles : 2,50 %.-

Colaterales y extraños: muebles: 1,25 % , inmuebles 5 % .-

Las donaciones han sido divididas en dos grupos; el primero comprendía las donaciones que se hacían en el contrato matrimonial y las demás donaciones formaban el otro grupo.- Estas últimas estaban gravadas con tipos que variaban entre 1,25 y 5%, las otras pagaban la mitad de los derechos aplicados a las donaciones correspondientes al segundo grupo.-

El valor de los bienes inmuebles debía estimarse multiplicando por veinte el producido anual sin deducción de ninguna deuda.-

El 21 de abril de 1816 fué modificada la anterior ley que dividió al tercer grupo de herederos, separando los extraños de los parientes colaterales y elevando la tarifa para aquellos hasta el 7 % .-

Una ley del 16 de junio de 1824, a fin de fomentar la división de los patrimonios , rebajó los derechos fiscales de las donaciones hechas en vida por los padres a sus hijos .-

Nuevos aumentos se establecieron por una

ley del 21 de abril de 1892, quedando gravados los inmuebles con tipos que variaban entre el 1 y el 9 % y los muebles entre el 0,25 y 6 % .-

En 1848, el Ministro de Hacienda propuso a la Asamblea constituyente un proyecto de impuesto sucesorio por el cual se introducía el sistema progresivo sobre las cuotas hereditarias.- La Comisión que tuvo a su cargo el estudio del proyecto no admitió la progresividad pero aprobó otras reformas contenidas en el mismo, como ser: la elevación de las tarifas y su unificación para los bienes muebles e inmuebles.- La resolución de la Comisión no fue aprobada por la Asamblea Constituyente.-

Dos años más tarde, el Ministro Fould reprodujo el proyecto tal como lo había despachado la Comisión y aceptado por la Asamblea quedó convertido en ley.-

En 1894 se presentó a las Cámaras un proyecto de ley implantando la progresividad en las cuotas de acuerdo a la última reforma inglesa pero contó serias resistencias y su sanción se logró recién siete años después.-

La ley del 25 de febrero de 1901, además de la progresividad en las cuotas introdujo algunas mejoras.- La más importante es la que se relaciona con la detracción del pasivo en los valores de los inmuebles.- hasta esa fecha no se consentía la deducción de las cargas y en consecuencia el impuesto debía ser pagado sobre el valor bruto del bien, lo que constituía una grave injusticia para las sucesiones en las cuales figuraban bienes con gravámenes hipotecarios.-

En los casos en que se transmitía a una persona un usufructo y a otra la nuda propiedad, el impuesto se graduaba en forma tal que se dividiera entre uno y otro beneficiario, variando de acuerdo a la edad del usufructuario.-

Los tipos de imposición variaban entre 1 y 18,50 % , de acuerdo a la escala que transcribimos en la página siguiente.-

El 30 de marzo de 1902 sancionose otra ley que disponía el aumento de las tarifas de la anterior las que quedaron fijadas entre el 3 y el 20,50 %

En 1910, por ley del 28 de abril, se dispuso una nueva redistribución de los grupos de parientes elevándose el impuesto hasta el 25 % en las sucesiones que beneficiasen a extranjeros por una suma mayor de 50.000.000 de francos.-

Siete años después se introdujeron importantes modificaciones en el régimen fiscal sucesorio de Francia.-

La guerra europea hizo comprender al legislador francés la importancia que la familia tenía para el Estado y la necesidad de su protección y estímulo.- Entre los medios utilizados para defender y premiar a la familia numerosa figuró el impuesto sucesorio que se estableció de acuerdo al número de hijos dejados por el causante o que tenía el heredero.-

Verdad es que la ley del 31 de diciembre de 1917 con la creación del impuesto global ("taxe successorale") agravaba el peso del tributo; pero hay que reconocer que esta medida ha sido de carácter excepcional y como veremos más adelan-

INICIACION DEL GRUPO PAIENTESCO	1 1,000	2001 Y 40000	10001 Y 50000	50001 Y 100000	100001 Y 200000	200001 Y 500000	500001 Y 1000000	1000001 Y 10000000
Línea directa.....	1,--	1,25	1,50	1,75	2,--	2,50	2,50	2,50
Entre esposos	3,75	4,--	4,50	5,--	5,50	6,--	6,50	7,--
Entre hermanos.....	3,50	3,--	3,50	4,--	4,50	5,--	5,50	6,--
Entre tíos y sobrinos	10,--	10,50	11,--	11,50	12,--	12,50	13,--	13,50
Entre tíos abuelos y sobrinos nietos.....	12,--	12,50	13,--	13,50	14,--	14,50	15,--	15,50
Entre parientes del 5º y 6º - gr dos.....	14,--	14,50	15,--	15,50	16,--	16,50	17,--	17,50
Entre parientes posteriores al sexto grado y personas ex- trañas.....	15,--	15,50	16,--	16,50	17,--	17,50	18,--	18,50

te ha sido abandonada tan pronto como lo permitieron las circunstancias para cumplir con los propósitos que inspiraron al legislador en 1917.-

La "taxe successorale" gravaba al monto total de la herencia y quedó regulada de acuerdo a la siguiente tarifa:

Tarifa aplicable al monto total entre francos	Número de hijos vivos o represent.			
	3	2	1	Ning.
	%	%	%	%
1 y 2.000	0,25	0,50	1	2
2.001 y 10.000	0,50	1	2	4
10.001 y 50.000	0,75	1,50	3	6
50.001 y 100.000	1,	2	4	8
100.001 y 250.000	1,25	2,50	5	10
250.001 y 500.000	1,50	3	6	12
500.001 y 1000.000	1,75	3,50	7	14
1000.001 y 2000.000	2	4	8	16
2000.001 y 5000.000	2,25	4,50	9	18
5000.001 y 10000.000	2,50	5	10	20
10000.001 y 50000.000	2,75	5,50	11	22
Más de 50000.000	3	6	12	24

El antiguo impuesto a las porciones hereditarias ("droit de succession") fué aumentado en/casi todos los grados y fracciones, variando los tipos de gravamen entre 1 y 36 %.-

En el año 1918 se sancionaron dos leyes relativas al régimen fiscal de las herencias y donaciones.- La primera del 27 de mayo modificó la forma de apreciación del valor de los bienes inmuebles que hasta la mencionada fecha se estimaba multiplicando por 20 el producido de la renta anual en las fincas urbanas y por 25 en las rurales.- A partir de la sanción de la ley la tasación de los bienes inmuebles se hizo por su valor real.- La otra ley, del 14 de noviembre determinaba la concesión de plazos para el pago del impuesto que podían prolongarse por espacio de cinco años.- El contribuyente debía garantizar el pago de la deuda fiscal con un depósito de títulos y pagar un interés anual del 5 %.-

Las leyes del 25 de junio de 1920, 22 de marzo de 1924 y 3 de agosto de 1926, sancionadas bajo la presión de la crisis postbélica establecieron nuevos aumentos en las tarifas.- El impuesto global, desde la última de las fechas indicadas, oscilaba entre el 1,20 y 46,80 %, y el que gravaba a las asignaciones hereditarias entre el 2,50 y 47 %.-

Contra estas tarifas tan elevadas, que en muchos casos resultaban confiscatorias, reaccionaron las leyes del 29 de diciembre de 1929 y del 14 de abril de 1930.- Con estas leyes volvieron a regir los tipos aplicados antes de la guerra para las herencias y legados inferiores a 25.000 francos.- Las adquisiciones gratuitas realizadas por los ex combatientes pagaban sólo el 10³ % por ciento, cuando según las leyes no le correspondiese un tipo inferior.-

Además se estableció una tarifa especial para las sucesiones inferiores a 500.000 francos, deferidas al esposo o a los descendientes en línea recta.- Los tipos de imposición aplicados son los siguientes:

Porciones hereditarias comprendidas entre :	Línea directa descendente a primer grado.	Línea directa desc. de 2º grado y entre esposos.-
1 y 10.000 frcs.	1	2
10.001 y 50.000 "	2	3
50.001 y 100.000 "	3	4
100.001 y 250.000 "	4	5
250.001 y 500.000 "	5,50	6,50

El impuesto global también fué reducido en la parte que correspondiese a los esposos y a los descendientes en línea recta cuando el monto total de la herencia no fuere superior a 500.000 francos, y el causante hubiere dejado uno o mas hijos vivos o representados.-

Las donaciones que en Francia están sometidas aun régimen especial sufrieron, en su imposición, el mismo proceso que las sucesiones por causa de muerte.- Al tiempo de la última reforma citada los tipos de imposición para las donaciones variaban entre el 3,60 y el 57,60 %.- La tarifa aplicable a las donaciones es proporcional con respecto al monto y progresiva sólo en relación al grado de parentesco.-

En este país no hubo otras reformas hasta

el año 1934, fecha en que recibió sanción la ley actualmente en vigencia.-

39. GRAN BRETAÑA Y SUS DOMINIOS:

Al comienzo de esta época existían en las Islas Británicas los tres gravámenes sucesorios que hemos estudiado anteriormente.-

El canciller Pitt, por dos leyes del año 1789, aumentó las tarifas de dichos impuestos.- El "probate duty", en las sucesiones superiores a 5.000 £, fué elevado a 20 %.- El impuesto aplicado a las "letters of administration" quedó asimilado al "probate".- Posteriormente se estableció un porcentaje uniforme de dos unidades para todas las sucesiones.-

En 1796, el ministro antes citado intentó borrar la injusticia de las leyes impositivas que colocaban a los bienes inmuebles en situación de preferencia sobre los muebles al eximirlos de todo gravamen.- Previendo el fracaso de su tentativa presentó a las Cámaras dos proyectos de ley; el primero, que aplicaba el impuesto a todos los bienes que integrasen el activo sucesorio, sean muebles o inmuebles, el segundo en cambio destinado a gravar solamente los muebles.- Puesto a consideración de los lores el primero de los proyectos fué recibido en tal forma que, al decir de un autor, no bastaron los epítetos más fuertes del lenguaje inglés

(1) Shultz, William J., op. cit. pag. 20.-

para juzgarlo.- Rechazado el primer proyecto, entró la Cámara a considerar el segundo que fué presentado inmediatamente por Pitt y que no era sino el antiguo "legacy duty" ligeramente modificado.- La nueva propuesta fué sancionada sin dificultad y quedaron sancionadas las reformas en ella propiciadas que eran las siguientes: Exención de todo impuesto cuando el caudal relicto fuera inferior a 100 libras o cuando la herencia fuese deferida a los herederos en línea recta o al esposo sobreviviente; y graduación del porcentaje aplicable según el grado de parentesco a los demás herederos o legatarios .-

Los hermanos y sus descendientes quedaron gravados por la mencionada "legacy duty act" con el 2 %; los tíos y sus descendientes, con el 3 %; los tíos abuelos y sus descendientes, con el 4 % y por último los demás parientes y extraños con el 6 %.-

La "probate duty act" no fué modificada y siguió aplicándose en la forma anteriormente indicada.-

Nuevas reformas no se produjeron hasta el año 1815 .- en esta fecha fueron gravados los herederos en línea directa y el esposo supérstite, hasta ahora exentos, con un "legacy duty" del 1 % .- Los demás derechos de "legacy" aplicados a los otros beneficiarios fueron elevados en cada uno de los grados más arriba explicados, a 3,5,6, y 10 % respectivamente.-

Mac Culloch propuso reformar este anacrón

nico sistema fiscal corrigiendo todas las anomalías que presentaban estos tres impuestos que provocaban injustas excepciones para unos y pesadas cargas para otros.- Este autor sostenía que debían reducirse al minimum los derechos que se exigían por los "probate" y por las "administration's letters" y reemplazar el "legacy" por un impuesto combinado que gravase a los muebles e inmuebles a la vez, y que rindiera al tesoro los mismos beneficios con una mayor equidad en la distribución de las cuotas.- La inspiración de Mac Culloch no encontró ambiente y no logró imponerse.-

Como hace notar este autor, eran tales las injusticias, que mientras en una sucesión testamentaria hasta 2.000 £ pagaba un "probate" equivalente al 2 % , otra sucesión de 1.000.000, que lógicamente debería pagar 20.000 £ de impuesto , abonaba solamente 15.000 £ es decir el 1.5 % ⁽¹⁾ .-

En 1853, Gladstone, logró introducir la imposición de los bienes inmuebles transmitidos por herencia .- La ley que creó este tributo necesario, que fué denominado "succession duty" gravó a todos los herederos con tasas proporcionales que variaban de acuerdo al parentesco que ligaba al heredero o legatario con el autor de la sucesión.- Las tarifas adoptadas eran semejantes a las del "legacy duty" y variaban entre el 1 y 10 % .-

A la lista de impuestos sucesorios ya existente se agregaron dos más en los años 1881 y 1885 .- El prime-

(1) Mac Culloch : Tratado de la imposición y del sistema de crear fondos.- Traducción de Andrés García Camba.- Madrid, 1857, pags. 246/7.-

ro de ellos denominado "account duty" gravó las donaciones hechas por el causante hasta tres meses antes de su muerte.- Posteriormente este plazo fué elevado a un año.-

El otro impuesto no era un gravamen sucesorio propiamente dicho, se trataba de un tributo supletorio de aquél que fué aplicado a todas las instituciones que por su naturaleza no pueden transmitir sus bienes por herencias, como las corporaciones religiosas y otros entes con personería ideal.- Se le dió el nombre de "corporation duty" e imponía en un 5 % las rentas de los bienes de propiedad de las mencionadas instituciones.- Estaban exceptuados de este impuesto los organismos públicos del Estado y las asociaciones caritativas.-

En 1889 el Ministro de Estado Goschen creó otro nuevo impuesto sucesorio denominado "estate duty" .- Se aplicó este tributo sobre el caudal relicto sucesorio, constituyendo lo que en la actualidad llamamos impuesto global.- Alcanzaba a las sucesiones cuyo monto total era superior a diez mil libras y se las gravaba con una tasa única del 1 % .-

En 1904 tuvo lugar en este país la célebre reforma del régimen fiscal sucesorio que tuvo singular trascendencia en la historia de este tributo porque determinó un movimiento general en la legislación de los demás países.- Por ello hemos dicho al principio de este capítulo⁽¹⁾ que la reforma inglesa marca el comienzo de un período en la evolución del gravamen sucesorio en nuestra época, el cual se caracteriza por la

(1) *supra* , pag. 102 .-

adopción de la progresividad en las cuotas en la casi totalidad de los Estados.-

No es la ley inglesa de 1894 la primera que estableció esta forma de progresión en el impuesto a las transmisiones gratuitas de bienes, ya se había aplicado en otros países pero no dejaron de ser simples ensayos tímidamente aplicados y sin ninguna trascendencia.-Con esta reforma, el impuesto sucesorio comienza a adquirir la importancia que hoy se le asigna en el campo de las ^{finanzas} públicas.-

Al presentarse el proyecto al Parlamento existían, en las Islas Británicas, cinco impuestos sucesorios que se aplicaban simultáneamente sin contar entre ellos el "corporation duty" que, como hemos dicho, era un tributo supletorio de aquél.- Estos cinco impuestos denominados en conjunto "death duties", cuyo proceso hemos visto, eran los siguientes :

- 1º "probate duty" aplicado a la propiedad mueble (personal property) transmitida por testamento o ab-intestato;
- 2º "legacy duty" que gravaba a los ^{directos o/} parientes/colaterales del causante y extraños sobre los bienes muebles adquiridos;
- 3º "succession duty" igual que el anterior, pero aplicado sobre el valor de los inmuebles ("real property");
- 4º "account duty" destinado a las donaciones hechas por el autor de la sucesión hasta doce meses antes de su muerte y por último,
- 5º "estate duty" que era el impuesto global sobre el acervo total hereditario.-

Esta variedad de tributos no sólo resultaba

incómoda para los contribuyentes, pues era a la vez molesta para la propia administración.-

William Harcourt canceller del Tesoro se propuso suprimir el intrincado sistema existente y reemplazarlo por otro más justo, más equitativo y más moderno.⁽¹⁾

La propuesta de Harcourt fué aceptada y el 16 de abril se sancionó la "Finance Act" de 1894 con la reforma propiciada.-

Los cinco impuestos antes citados quedaron reducidos a tres, ellos eran: El "new estate duty", el "legacy duty" y el "succession duty".- El nuevo "estate duty" vino a reemplazar los antiguos "probate", "account" y "estate duties".- Gravó todo el caudal relicto transmitido con escalas progresivas que llegaban hasta el 8 %.- quedaron exentas de este derecho todas las sucesiones inferiores a 100 £; las restantes, divididas en 13 clases estaban sujetas a los siguientes tipos:

De	100 a	300 £.....	30 chelines.
"	300 a	500	50 chelines.
"	500 a	1000	2 % .
"	1000 a	10.000	3 % .
"	10.000 a	25.000	4 % .
"	25.000 a	50.000	4.½ %.
"	50.000 a	75.000	5. %.
"	75.000 a	100.000	5.½ %.
"	100.000 a	150.000	6 %.
"	150.000 a	250.000	6.½ %.
"	250.000 a	500.000	7 %.

De 500.000 a 1.000.000.£..... 7.½ % .

" más de 1.000.000 8 % .

Además se creó un impuesto complementario del anterior denominado "settlement estate duty" que gravaba con un derecho del 1 % a los bienes "settle" mientras durase el "settlement".-

El "settlement" es una costumbre inglesa mediante la cual, el propietario de un bien, por un arreglo de familia, puede disponer que ese bien no se enajene ni se divida.- La constitución del "settle" era un medio generalmente usado para eludir o por lo menos retardar el pago del impuesto sucesorio.-

Los otros dos impuestos sucesorios que integraban la "Finance act de 1894" eran, como hemos dicho, el "legacy" y el "succession duties".- El primero se aplicaba sobre el valor de los bienes muebles que componían la sucesión con un derecho proporcional que variaba entre el 3 y el 10 %.- El "succession" recaía sobre los inmuebles y la tarifa variaba entre el 1 y el 10 %.-

La "finance act" del año 1907 mantuvo los mismos tipos para el "succession" y el "legacy" "duties", pero elevó los tipos del "estate duty" en los patrimonios superiores a 150.000 £ esterlinas que quedaron establecidos en la siguiente forma:

De 150.000 a 250.000 £.....7 %

De 250.000 a 500.0008 %

De 500.000 a 750.0009 %

De 750.000 a 1.000.000.....10 %

Las sucesiones cuyo monto fuese superior a 1.000.000 de £ pagarían por esta ley el 10 % por el primer millón y or el resto:

De 1.000.000 a 1.500.000 de £	11 % .-
De 1.500.000 a 2.000.000 de £	12 % .-
De 2.000.000 a 2.500.000 de £	13 % .-
De 2.500.000 a 3.000.000 de £	14 % .-
De más de 3.000.000 de £	15 % .-

En el presupuesto de 1909-10 el primer Ministro Lloyd-George introdujo nuevas reformas al régimen fiscal sucesorio que fueron votadas por las Cámaras.- En el "estate duty" se aumentaron las cuotas para las sucesiones superiores a 1.000.000 de £ hasta 25 % .- El "settlement state duty" fué elevado a 2 % y en el "legacy-succession duties" se estableció una exención general para los herederos directos cuando el patrimonio total transmitido no alcanzase a 15.000 libras .- Cuando pasase de esta suma y las niñuelas fuesen superiores a 1.000 £ pagarían el 1 %.- Los hermanos han sido gravados con el 5 % y los demás herederos y legatarios con el 10 % .-

La "finance act" de 1914 mantuvo las anteriores tarifas para los "successions y legacy duties" pero redujo la del "estate duty" que fué fijada en la siguiente forma:

De 100 a 500 £	1 % .
" 500 a 1.000	2
"1.000 a 5.000	3

De	5.000 a	10.000 £	.....	4 % .
"	10.000 a	20.000	.....	5
"	20.000 a	40.000	.....	6
"	40.000 a	60.000	.....	7
"	60.000 a	80.000	.....	8
"	80.000 a	100.000	.....	9
"	100.000 a	150.000	.....	10
"	150.000 a	200.000	.....	11
"	200.000 a	250.000	.....	12
"	250.000 a	300.000	.....	13
"	300.000 a	350.000	.....	14
"	350.000 a	400.000	.....	15
"	400.000 a	500.000	.....	16
"	500.000 a	600.000	.....	17
"	600.000 a	800.000	.....	18
"	800.000 a	1.000.000	.....	19
"	más de	1.000.000	.....	20



BIBLIOTECA

El "settlement duty" fúe suprimido quedando los bienes "settle" sujetos al "estate duty" común.-

La "finance act" del 30 de junio de 1925 adoptó el proyecto Churchill que contenía nuevos aumentos en las tarifas progresivas del "estate duty" que han sido reguladas en 33 clases distintas variando los tipos de imposición entre 1 y 40 % .-

Los ex-combatientes de la Guerra europea y sus descendientes han sido beneficiados durante el periodo poste-bélico con exenciones y tarifas especiales.-

La última reforma habida en el régimen fiscal inglés es la de la "finance act 1930-31" y de ella nos ocupamos en el capítulo respectivo.-

Las leyes anteriormente citadas rigen en el Reino Unido.- Los dominios poseen un régimen propio.-

En Australia, el primer antecedente de imposición a las sucesiones lo encontramos en el Estado de Queensland donde en 1866 han sido gravadas las herencias cuando existía testamento con un "probate duty" de 1 % y las intestadas mediante las "administration's letters" con un derecho de 1.½ %.-

Cuatro años más tarde, en el estado de Victoria se creó el "estate duty" o impuesto global a las sucesiones que gravaba el acervo total con tipos ligeramente progresivos, que variaban entre el 1 y 5 %.- En 1876 Sud Australia y en 1885 Nueva Gales del Sud también crearon dentro de su territorio gravámenes a las sucesiones.-

En 1914 se creó un impuesto único sobre el caudal relicto aplicable en todo el territorio.-

En Nueva Zelanda se estableció en 1881 un impuesto global con tarifas que variaban entre el 2 y 10 %.-

En las Colonias inglesas de Africa, entre 1864 y 1871 se aplicaron también gravámenes fiscales a las transmisiones por causa de muerte.- En la India la "Court fees act" dispuso en 1870 la aplicación de un tributo análogo al "estate duty" inglés con tipos de imposición de 2 y 3 %.

En Canadá se inició la imposición de las herencias en 1892, fecha en que cuatro provincias- Ontario ,

Quebec, Nueva Escocia y Nueva Brunswich - la incluyeron en sus leyes fiscales .- Más tarde las restantes provincias introdujeron en sus sistema fiscal la imposición de las herencias y a partir de 1906 el método progresivo se fué generalizando.-

40. PORTUGAL:

El antiguo impuesto de registro establecido en este país fué transformado en 1838 en un gravamen a las herencias legados y donaciones.- Por él quedaban gravadas todas las transmisiones gratuitas de bienes a parientes colaterales y extranos, con alícuotas que variaban entre el 5 y 10 %.- La línea recta estaba completamente exceptuada .-

La ley de 1838 fué objeto de pequeñas reformas en 1844 y en 1860 .- En 1898 se sancionó una nueva ley que gravaba a las hijuelas hereditarias con una tarifa de 5,355 % para los ascendientes; 8,032 para el cónyuge supérstite ; 10,71 para los hermanos y 16,065 % los demás parientes y extranos.- Una nueva ley de 1911 estableció un impuesto para los descendientes de 2 %.-

41 ITALIA:

Los estados italianos durante la dominación napoleónica fueron sometidos a la legislación fiscal francesa del 22 frimaire del año VII.- Recobrada la libertad, procuraron reorganizar sus finanzas sancionando cada uno de ellos disposiciones propias que reproducían las de la citada ley

de Francia o bien reeditando los antiguos reglamentos.-

El ducado de Toscana sancionó su nueva ley el 30 de diciembre de 1815 y en ella se nota la influencia ejercida por la legislación francesa.- Las tarifas variaban, después de la reforma a que ha sido sometida en 1871, entre 0,50 y 8 % para los bienes muebles y entre 3 y 8 % para los inmuebles.-

El ducado de Parma exceptuó de todo impuesto a los herederos en línea recta, ascendente o descendente.- Los demás parientes y extraños gozaban de una exención que alcanzaba a 2.000 libras y por el exceso estaban sujetos a la siguiente tarifa:

El cónyuge, los hermanos, los tíos, los sobrinos y los primos del causante : 1,25 % para los muebles y 4,37 para los inmuebles.-

Los demás parientes y extraños: 1,56 % para los muebles y 5,62 para los inmuebles.-

En el ducado de Módena quedaron libres de impuesto los ascendientes, descendientes, cónyuge y hermanos del causante y los legados a las obras pías.- Los demás parientes y extraños pagaban un derecho proporcional.-

En el Reino de Cerdeña, los ascendientes y descendientes pagaban el 1 % sobre la cantidad que excediera del mínimo no imponible de 1.000 libras.- El esposo sobreviviente, los colaterales y los extraños debían pagar el gravamen de acuerdo a las alícuotas fijadas que variaban entre el 5 y 10 %.-

En los Estados pontificios se exceptuaban

los herederos colocados en línea directa, ascendientes y descendientes; los demás pagaban entre el 2 y 31 5 %.-

El reino Lombardo-Véneto, durante la dominación austriaca estuvo sometido a la legislación fiscal de ese país, la que fué mantenida hasta la fecha de la unificación italiana.-

El Reino de las dos Sicilias, después de la dominación francesa suprimió el impuesto sucesorio .-

Lograda la unión de todos los estados en un sólo reino se dispuso la unificación de todas las leyes y con fecha 21 de abril de 1862 las sucesiones quedaron sujetas a un impuesto uniforme denominado "tassa di registro", la que, como hace notar Alessia, más que una tasa, era un verdadero impuesto⁽¹⁾.-

Las transmisiones en línea recta y entre cónyuges quedaron exentas hasta las primeras 500 liras y debieron pagar un derecho de 0,55 % después de esa suma los ascendientes y descendientes y de 2,20 el esposo superviviente.- Los hijos adoptivos, en la sucesión del adoptante, fueron colocados en el mismo grado que los legítimos .- Los hermanos, tíos, y sobrinos debían pagar el 5,50 % ; los primos, el 7,70 % ; los demás parientes hasta el duodécimo grado, el 9,90 % y los parientes en grado ulterior y los extraños, el 11 % .-

Los establecimientos de beneficencia o ins-

(1) Alessia, L: Saggio sul sistema tributario in Italia, 1887, tomo II, pag. 71.-

trucción pagaban el 5 %.- Las tipos indicados se aplicaban indistintamente a las transmisiones por causa de muerte y a las donaciones por actos entre vivos.-

Nuevas reformas a la ley de 1862 se efectuaron en los años 1868, 1870, 1875, 1886 y 1894.- Después de la esta fecha, las tarifas vigentes han sido las siguientes:

Descendientes y ascendientes.....	1,6 %.-
Hijos adoptivos y padres adoptantes.....	2,4
Cónyuge supérstite.....	4,5
Hermanos.....	7,-
Tíos, sobrinos, tíos abuelos y nietos.....	8,5
Primos	12,-
Otros parientes hasta el 10 ^o grado.....	13,-
Extraños.....	15,-
Establecimientos de caridad.....	5,--

Con fecha 23 de enero de 1902 quedó incorporada a la legislación fiscal sucesoria italiana la progresividad de acuerdo al monto de las fracciones hereditarias, variando las alícuotas entre 0,80 y 22 % como puede verse en la tarifa que transcribimos en la página siguiente.-

Un decreto del 27 de setiembre de 1914 dispuso un nuevo ordenamiento del impuesto sucesorio y en esta oportunidad se aumentaron considerablemente los tipos de gravamen que alcanzaron al 30 %.- en 1919 y en 1920 volvieron a aumentarse las tarifas llegando en esta última fecha hasta el 75 %.-

El gravamen aplicado por la ley de 1920

PARENTESCO	300	1.000	50.000	100.000	250.000	500.000	Más de
	a 1.000	a 50.000	a 100.000	a 250.000	a 500.000	a 1000.000	1.000.000
	%	%	%	%	%	%	%
Línea directa.....	0,80	1,60	2,--	2,40	2,80	3,20	3,60
Coñyuge supérstite	3,--	4,50	5,--	5,40	5,80	6,20	6,60
	Hasta 50.000						
Hermanos , tíos y sobrinos.....	7,--	7,60	8,--	8,50	9,25	10,--	
Abuelos y nietos.....	10,--	10,80	11,60	12,60	13,80	15,--	
Otros parientes hasta el 6º grado.	12,50	13,50	14,50	16,50	16,80	18,--	
Otros parientes y extraños.....	15,--	16,30	17,60	19,--	20,50	22,--	
Instituciones de caridad.....	5,--	5,--	5,--	5,--	5,--	5,--	

de inspiración netamente socialista, resultó contraproducente para el Estado italiano.-

El advenimiento del régimen fascista determinó un cambio en la política fiscal del gobierno.- La reducción de las cargas impositivas se hizo manifiesta muy particularmente en el impuesto sucesorio que quedó abolido para todo el grupo familiar.- De esta reforma nos ocuparemos en el capítulo VII⁽¹⁾.-

42. BELGICA:

Este país hasta 21 años después de su separación de Holanda mantuvo el impuesto sucesorio creado por la ley del año 1817⁽²⁾.-

En 1851 se sancionó una ley belga; cuyo contenido era semejante al de la ley holandesa anteriormente citada.-

En 1879 fueron modificados los derechos de mutación ("droits de mutation"), variando las tarifas aplicables entre el 1,4 y el 13,8 %.- Estos tipos se mantuvieron uniformes hasta el año anterior al comienzo de la guerra europea adoptándose la progresividad en las cuotas.-

Como consecuencia de dicha guerra surgieron nuevas reformas y nuevos aumentos en la imposición de las sucesiones que llegaron al 41 % en el año 1923.-

(1) Infra, pag. 273^a.

(2) Infra, pag. 142.

En el año 1930 esos aumentos llegaron hasta el 78 % .- Una ley del 2 de julio de ese año redujo las tarifas que se aplicaron de acuerdo a los siguientes máximos y mínimos.

	Máxima	Mínima
	%	%
En línea directa o entre esposos con hijos.....	5,50	0,75
Entre esposos sin hijos.....	12,--	2,--
Entre hermanos.....	20,50	6,--
Entre tíos y sobrinos.....	26,--	8,--
Entre abuelos y nietos.....	32,50	10,--
Entre otras personas	41,--	14,--

Una nueva ley del 13 de enero de 1933 , volvió a aumentar los tipos que en sus límites eran los siguientes:

	Máximos	Mínimos
	%	%
Entre esposos con hijos y en línea recta	14,--	1,25
Entre esposos sin hijos.....	28,--	6,--
Entre hermanos.....	53,--	10,--
Entre tíos y sobrinos.....	55,--	12,--
Entre abuelos y nietos.....	57,--	14,--
Entre otras personas.....	60,--	16,--

El mínimo no imponible era de 7.000 francos belgas para el primer grupo y de 3.500 para los restantes.-

Estas disposiciones continuaron en vigencia hasta la sanción de la ley de 1936.-

43. HOLANDA:

Con la unión de las provincias holandesas se uniformó el régimen fiscal y las sucesiones quedaron impuestas con una ley única en todo el territorio sancionada en el año 1805.- Esta ley se aplicaba a las adquisiciones gratuitas realizadas por el cónyuge superviviente, los abuelos y los hermanos del causante en una proporción del 5 % ; a las efectuadas por los tíos y sobrinos con el 7,50 ; y a las que beneficiasen a otros parientes y extraños con el 10 % .- Los descendientes gozaban de una exención total.-

Estos tipos que fueron elevados en 1809, que fueron suprimidos y reemplazados por los del "droit de enregistrement" francés mientras Holanda estuvo incorporada al Imperio Napoleónico.-

Cuando las provincias holandesas recobraron su independencia y constituyeron el Reino de los Países Bajos rehabilitaron sus viejas instituciones.-

En 1817 se sancionó la nueva ley que restableció el impuesto sucesorio con algunas modificaciones.- Este tributo se aplicó en dos formas: La primera sobre el total del acervo sucesorio y la segunda sobre el monto de cada porción hereditaria.- El primero variaba entre el 4 y el 10 % ; el segundo

entre el 1 y el 5 %.- No estaban obligados al pago del impuesto al acervo hereditario ni los herederos directos ni el cónyuge sobreviviente.-

Esta ley estuvo en vigencia hasta el año 1859.- La nueva ley incluyó en el impuesto que grava a las porciones hereditarias, a los bienes muebles que por la ley anterior estaban exentos.-

El impuesto al acervo total quedó fijado en la siguiente forma:

Línea directa y cónyuge supérstite, cuando había por lo menos un hijo vivo o representado : 1 % .-

Padres y abuelos.....: 3 %.-

Hermanos y cónyuge, cuando este no tenía hijos del matrimonio con el causante: 4 % .- Los demás parientes : 6 %.- Extraños 10 % .-

Algunas reformas se introdujeron en el año 1898 .- En 1911 se adoptaron las escalas progresivas para gravar el monto de las hijuelas .-

De acuerdo a la ley de 1911 los hijos del causante y su esposo pagaban/ ^{desde} 1.½ % para las hijuelas comprendidas entre 1.000 y 50.000 florines, hasta 2.1/2 para las que excediesen de 500.000 florines.- Los demás parientes y extraños debían abonar entre el 4 y el 20 % del monto de su beneficio.-

44. ALEMANIA:

Los impuestos sucesorios tuvieron amplia difusión en los estados alemanes en el siglo XIX ,sobre todo

en las antiguas ciudades Hanséaticas: Hamburgo, Bremen y Lübeck, donde el núcleo de comerciantes e industriales que se había formado era considerable.-

En general, durante, durante todo ese siglo, los tributos que se percibían en las distintas regiones del territorio alemán no variaban en mucho a los conocidos en la época anterior.-

El impuesto haburgués fué aumentado para los parientes colaterales que pasaran del 4^o grado, los cuales fueron gravados con un derecho del 7 %.- En 1830 y 1851 volviéronse a modificar los porcentajes aplicables.-

La ley de impuestos de Bremen fué modificada en 1807, estableciéndose la exención de los descendientes, ascendientes, hermanos, sobrinos y del cónyuge, siempre que en el matrimonio hubiesen nacido hijos.-

Lübeck, en 1815, estableció su impuesto sobre la base de la ley de Bremen.- Admitió las mismas exenciones y gravó a los parientes restantes con alícuotas proporcionales al grado de parentesco que variaban entre 4 y 6 %.-

Siguiendo el ejemplo de los anteriores, otros estados alemanes han ido incorporando a sus regímenes fiscales el impuesto sucesorio o reformando las leyes que ya lo aplicaban.- Así lo han hecho, el ducado de Hesse en 1808, Mecklenburgo-Schwerin un año después, Schamburgo-Lippe en 1811, Sajonia en 1819 y Prusia en 1822.-

En Baviera, una ley del 11 de setiembre de 1825 dispuso gravar a los parientes colaterales del 3^o y 4^o grados con un impuesto de 1/4 % , a los demás parientes con el 3 % y a los extraños con el 5 %.-

Wurtemberg adoptó un impuesto semejante por ley del 23 de junio de 1828.-

En 1873 Prusia revisó completamente su legislación y las reformas introducidas fueron rápidamente adoptadas por varios otros estados.-

En 1877 se intentó establecer un impuesto imperial sobre las herencias y legados pero los estados locales se han opuesto sosteniendo que era un recurso que a ellos les correspondía, y el Comité encargado de su estudio se expidió desfavorablemente, con lo que se abandonó la tentativa.-

En 1903 Hamburgo adoptó el sistema progresivo en la imposición de las cuotas hereditarias y un año después hizo lo mismo Lübeck.-

La propuesta que había sido rechazada en 1877 se repitió con más éxito en 1906.- Los 24 estados alemanes consintieron en abandonar sus impuestos propios a cambio de una participación en el nuevo impuesto imperial a crearse.-

El 3 de junio de 1906 fué sancionada la ley de unificación.- Estableció cuatro grados sucesorios entre los cuales no figuraban ni los hijos legítimos, ni el cónyuge supérstite que quedaban exceptuados del pago del impuesto.-

Según la ley de 1906 el tipo de imposición aplicable sobre los primeros 20.000 marcos de cada hijuela era el siguiente: padres, hermanos y sobrinos del causante: 4 %; abuelos, padrastros, hijastros, padres o hijos políticos, hijos adoptivos y sus descendientes: 6 %; tíos: 8 %; los demás parientes y extraños el 10 % .-

La tarifa creció progresivamente hasta las hijuelas que alcanzaran a 1.000.000 de marcos para las cuales se aplicaba el tipo básico antes citado multiplicado por 2.¹/₂.-

Además se creó un impuesto complementario para la-s donaciones "inter-vivos", semejante al que acabamos de citar que se aplicaba a las sucesiones "mortis-causa".-

Los legados o donaciones a las instituciones caritativas o educacionales, estaban sujetos a un impuesto fijo del 5 %.-

No todos los estados alemanes quedaron satisfechos con la participación que les dió el Gobierno imperial y algunos mantuvieron sus viejos impuestos sucesorios y otros crearon impuestos complementarios .-

Después de la guerra europea se modificó fundamentalmente este tributo por una ley del 10 de setiembre de 1919.-

La ley del año 1919 estableció tres impuestos: uno sobre el caudal relicto en las sucesiones por causa de muerte, otro sobre las fracciones que en las mismas sucesiones recibía cada uno de los herederos y un tercero destinado a gravar las donaciones por actos entre vivos.-

El impuesto sobre el caudal relicto (nachlass-

steuer") se exigía sobre el activo total de la sucesión después de deducir el valor de los muebles y del ajuar de la casa del causante, sus deudas, los gastos de su última enfermedad y entierro y los gastos causídicos.- Además de estas deducciones se concedía una exención general a todas las sucesiones cuyo activo total fuese inferior a 20.000 marcas.-

Por lo demás, el impuesto global se regulaba de acuerdo a la siguiente escala:

Para los primeros 20.000 marcos o fracción.....	1 %	.-
Para los siguientes 300.000 " " "	.....4	
" " " 500.000 " " "	.....3	
" " " 1000.000 " " "	.....2	
Para lo que exceda de estas sumas	5	

El impuesto que gravaba las fracciones hereditarias estaba graduado de acuerdo al parentesco entre causante y beneficiario y en atención al monto total de la herencia.- Se reconocían seis grupos de herederos, a saber:

- 1º Cónyuge supérstite, hijos legítimos, hijos naturales reconocidos y los hijos que jurídicamente se equiparen a los legítimos.-
- 2º Descendientes de los hijos del grupo anterior.-
- 3º Padres y hermanos del causante.-
- 4º Abuelos y demás ascendientes, sobrinos carnales, hijos adoptivos y sus descendientes, padres e hijos políticos.-
- 5º Hijos de sobrinos carnales, hermanos de los padres y parientes hasta el 2º grado de la línea colateral.-
- 6º Los demás parientes y extraños.-

Para el primer grupo el impuesto variaba del 4 al 35 %; para el 2º de 5 a 40 %; para el 3º del 6 al 45 %; para el 4º del 8 al 50 % ; para el 5º del 10 al 60 % y para el 6º del 15 al 70 % .-

La tarifa aplicable a las donaciones era la misma que se utilizaba para las fracciones hereditarias .-

Los impuestos de la ley del año 1919 resultaron sumamente gravosos y tres años después una nueva ley abolió el impuesto global y redujo las alícuotas del impuesto a las porciones hereditarias y a las donaciones entre vivos, cuando se tratase del cónyuge sobreviviente.-

Los seis grupos de herederos establecidos en la ley anterior quedaron reducidos a cinco.-

El tipo básico de impuesto era de 3,5 % para el primer grupo; 5 % para el segundo; 6 % para el tercero; 8 % para el cuarto y 14 % para el último.- Este tipo se elevaba en un 10 % por cada 100.000 marcos que excediesen a los primeros.- Tal progresión continuaba hasta los 3 millones.- Para las hijuelas comprendidas entre 3 y 5 millones de marcos el tipo se elevaba en un 20 % por cada 400.000 marcos o fracción. En las hijuelas superiores a 5.000.000 de marcos el impuesto resultaba de multiplicar por cinco la cuota básica.-

Si al tiempo de recibir la herencia el adquirente tenía un patrimonio de 2.000.000 de marcos, debería pagar el impuesto con un recargo, de 10 % por cada 200.000 marcos o fracción que excediese de esa suma.-

En ningún caso el impuesto creado por esta

ley podría exceder del 30 % .-

Las adquisiciones hechas por el cónyuge eran impuestas solamente cuando la diferencia de edad entre él y el causante era de 20 años o más o cuando el matrimonio entre uno y otro no hubiese alcanzado a durar cinco años .-

Las asociaciones y fundaciones con fines benéficos y con personería jurídica pagaban solamente el 5 % de impuesto, tanto en los legados como en las donaciones por actos entre vivos.- El Estado nacional, los estados locales, las corporaciones públicas y las iglesias e instituciones religiosas nacionales estaban eximidas del pago del impuesto sucesorio.-

La progresión con relación al valor del patrimonio propio del heredero o donatario resultaba de difícil aplicación y fué suprimida por un decreto del 19 de diciembre de 1923.-

Nuevas modificaciones se han dispuesto por una ley del 22 de agosto de 1925 y por las ordenanzas presidenciales del 1º de diciembre de 1930, 25 de junio y 8 de diciembre de 1931 complementadas más tarde por las leyes del 25 de julio de 1932 y 16 de octubre de 1934.- De ellas nos ocuparemos al tratar la legislación vigente en los países extranjeros.-(1)

45. SUIZA:

En este país se estableció en 1794 un impuesto local en el cantón de Ginebra que reemplazó a la antigua tasa legal que estaba en vigencia desde hacía más de un siglo.-

(1) .Infra, pag. 229.

El nuevo impuesto establecía un tipo común de 1 % sobre los primeros 25.000 florines y aumentaba en otro 1 % por cada 25.000 florines adicionales.- Este tributo se aplicó a manera de ensayo y fué abandonado poco tiempo después.-

Constituida la República Helvética se estableció en 1798 un impuesto federal.- Por él quedaban exceptuados los descendientes, ascendientes y el cónyuge del causante.- Los herederos restantes debían pagar el tributo de acuerdo a la tarifa establecida que variaba entre el 1/2 y el 5 %.- Este impuesto se aplicó durante cinco años, pues después de la invasión de los rusos, austriacos y franceses sobrevino la guerra civil que terminó con la mediación de Napoleón y con la restitución de la libertad a los antiguos cantones, según el acta del 19 de febrero de 1803.-

Cada uno de los cantones ha ido adoptando un impuesto propio.-

Argovia, Basilea, Lucerna, Schaffhausen, Soleure, Turgovia, Vaud y Zug reprodujeron las disposiciones que gravaron a las sucesiones durante la república.-

Los demás cantones han ido sucesivamente dictando medidas semejantes.- Uri en 1807, Friburgo en 1832, Berna en 1852, Tesino en 1855, Neuchatel en 1863, Zurich en 1869, Glaris en 1891, Saint Gall en 1893, Appenzell (Rodhes exteriores) en 1897 y con posterioridad los cantones restantes.-

46. AUSTRIA Y HUNGRÍA:

El impuesto vigente en el imperio y al que

nos referimos anteriormente ⁽¹⁾ fué mal administrado y no produjo los resultados esperados.- Por este motivo en 1830 se redujo el tipo de gravamen y se le dio la forma de un impuesto de timbre para poder efectuar sobre su aplicación un mayor control.- Diez años después, en vista del poco éxito que también tuvo la nueva ley fué abolido, y reemplazado por otro, más en consonancia con las nuevas orientaciones que había adquirido en Europa esta contribución.-

La ley de 1840 gravaba las adquisiciones gratuitas de acuerdo a la siguiente tarifa:

Línea directa y entre esposos.....	1 %
Hermanos y sobrinos.....	4
Otros parientes.....	8

En 1862 fueron aumentadas estas tarifas en un cuarto por ciento y desde esa fecha hasta la época de la guerra europea no se produjo ninguna modificación.-

47. SUCESIONES.

Para salvar las dificultades por que atraviesa el crédito público de este país se adoptó en 1792 un gravamen a las sucesiones.- Estaban exentos de su pago los herederos directos y debían pagar el 4 % los demás herederos o legatarios.-

En 1810 se agregó al impuesto ya existente

(1) Supra , pag.97

otro complementario de 1/2 que alcanzaba también a los herederos directos.-

Dos pequeños cambios se introdujeron en 1861 y en 1874.- El primero ha sido un aumento general de los tipos de impuesto y el segundo consistió en la aplicación de un gravamen adicional a los herederos y legatarios residentes en el extranjero.-

La última reforma habida en la legislación fiscal dinamarquesa data del año 1933 .-

48. SUECIA:

Las sucesiones estuvieron gravadas en este país desde comienzos del siglo XIX con un impuesto general para todas las transferencias de bienes.- Este tributo luego cayó en desuso hasta 1886, fecha en que se estableció un impuesto de sellos que gravaba a los herederos directos y al esposo sobreviviente con el 1/2 % y a los demás herederos o legatarios con 3/5 % .-

Cinco años después de la reforma inglesa de Harcourt se adoptó en Suecia el impuesto progresivo.- Para ello se dividió a los herederos en tres grupos aplicándosele a todos una tarifa básica del 1/2 % .- La primera clase, que comprendía a los herederos directos, pagaba la tarifa básica entre 400 y 2000 coronas y luego un adicional progresivo de 1/10 % sobre cada fracción de 2.000 coronas subsiguientes hasta 10.000 coronas.- A partir de las 10.000 coronas el coeficiente de crecimiento de la progresión era más lento .-

La segunda clase, o grupo, que comprendía a los parientes más próximos fuera de los ya indicados debía soportar tipos progresivos más rigurosos y llegaban al 3 % para las porciones superiores a 50.000 coronas.-

Los parientes más lejanos y los extraños estaban colocados en el tercer grupo y para ellos la progresión crecía hasta el 6 % que correspondía a las hijuelas de 40.000 coronas, manteniéndose el tipo constante para las que pasaran de esa suma.-

Una ley del año 1914 elevó las tarifas, alcanzando el máximo de la escala al 16 % .-

49. NORUEGA:

Hasta 1815 en este país estuvieron en vigencia los impuestos creados en Dinamarca de cuyo dominio dependía.- Una ley propia del año 1816 gravó a los herederos en línea directa a razón de 1 % y a los demás herederos o legatarios con el tipo del 6 % .-

Un siglo después se adoptó en Suecia el método progresivo de acuerdo al monto de las porciones recibidas por herencia, legado o donación.-

50. GRECIA:

En 1835 se creó en Grecia un impuesto de sellos aplicable a todas las sucesiones testamentarias o abintestado.- Abandonado 30 años después volvió a reaparecer en 1880 .-

El impuesto aplicado en 1880 estaba graduado de acuerdo al grado de parentesco con alícuotas que variaban entre 1 y 5 % .-

En 1885 se intentó establecer el impuesto sucesorio sobre la base de la progresividad pero la iniciativa no tuvo éxito.- Recién en 1909 se adoptó la progresividad con tipos que variaban entre el 1/2 y el 13 % .-

51. BULGARIA:

En este país, constituido después de la guerra ruso-turca de 1878, se estableció el primer tributo sucesorio en 1891 .- La ley que lo creó fijó la tarifa en la siguiente forma:

Herederos en línea recta y entre esposos.....	0,50 % .
Hermanos, tíos y sobrinos.....	3,-- %
Demás parientes en línea colateral hasta el 7º grado..	7,-- %
Los parientes restantes y extraños.....	10,-- %

En 1905 se adoptó la progresión en atención al monto de las hijuelas hereditarias.- Se distinguían 7 grupos de herederos a los cuales se les aplicaban tipos de gravamen que oscilaban entre el 1 y el 17,50 % .-

En 1909 una ley estableció nuevos aumentos en las alícuotas correspondientes a todas las fracciones y a todos los grados hereditarios.- El primer grupo de parientes que comprende a los herederos en línea recta fue impuesto con tipos que variaban entre 1 y 10 % y los parientes más lejanos y extraños con tipos comprendidos entre 15 y 37,50 %.-

Las disposiciones dictadas en 1909 continuaron en vigor hasta el 30 de junio de 1930, fecha de la sanción de la ley que está actualmente en vigencia.-

52. ITALIA:

El primer gravamen a las herencias conocido en este país data del año 1386.- en esa oportunidad fueron exceptuados del tributo los ascendientes y descendientes del causante y la esposa sobreviviente del mismo.- los demás herederos debían pagar entre el 3 y 9 %.-

Una ley del año 1900 incluyó entre los sujetos del impuesto sucesorio a los herederos directos y a la esposa sobreviviente hasta entonces exentos.-

53. RUSSIA:

La ley de impuesto sucesorio que rigió durante la época anterior fué abolida en 1801 y restablecida 7 años después.- La nueva ley de 1808 estableció un impuesto de 3 % para todas las transmisiones gratuitas con excepción de las que fuera deferidas a los herederos directos.- En 1814 éstos también fueron gravados con dicho tributo.-

Un reglamento del 15 de junio de 1882 perfeccionó la técnica de este impuesto y estableció cuotas variables de acuerdo al vínculo de parentesco entre 1 y 8 %.- En todos los casos quedaban libres de impuesto los bienes inmuebles, semovientes y útiles dedicados a la agricultura.-

En 1905 se modificaron las tarifas sufriendo algunos aumentos .- El producto de la elevación de las tarifas fué destinado a costear los gastos de la guerra ruso-japonesa.-

En 1908 se intentó introducir un proyecto de ley con escalas progresivas pero la Duma lo rechazó inmediatamente.-

La revolución soviética realizada 9 años después echó por tierra todas las instituciones de la Rusia zarista, dictando una legislación concordante con la doctrina del movimiento triunfante.-

De las reformas introducidas en las leyes impositivas nos ocupamos al estudiar la legislación positiva de los países extranjeros.-
(1)

54. TURQUIA:

Las transmisiones hereditarias estuvieron gravadas en este país a partir del año 1821 con un impuesto único y común del 10 % .-

Posteriormente este impuesto desapareció del sistema fiscal turco.-

55. OTROS PAISES EUROPEOS:

Los pueblos surgidos a la vida indepen -

(1) *ibid.*, pag. 277.



diente como consecuencia de la contienda europea, al organizar sus finanzas, aplicaron el impuesto progresivo a las herencias y donaciones.- Entre ellas figuran Polonia que sancionó una ley estableciéndolo en 1920 y Checoslovaquia un año después.

(1)
En el capítulo VII nos referimos a estas leyes .-

56. JAPON:

que nos ocupa
El impuesto/ fué creado en el Japón en 1905 cuando las necesidades fiscales impuestas por la guerra ruso-japonesa obligaron al gobierno a buscar nuevos medios de imposición .-

El impuesto es progresivo con relación al monto de las porciones hereditarias y al parentesco entre causante y heredero.-

La línea directa está gravada con tipos que oscilan entre 1.½ y 14 % .- Los otros parientes y extraños deben pagar entre 2.½ y 16.½ % .-

Esta contribución sigue en vigencia con algunas modificaciones introducidas en 1926 y de las cuales no-s ocupamos en su lugar (2).-

57. ESTADOS UNIDOS DE NORTE AMÉRICA:

En Los Estados Unidos de Norte América el

(1). Infra, págs. 235 y 241, respect.

(2). Infra. pag. 275.

el impuesto sucesorio se conoció en 1825.- Fué el Poder Legislativo del Estado de Pensilvania que en el período de sesiones correspondiente a los años 1825-6 resolvió aplicar a las herencias deferidas a los colaterales y extraños un derecho fiscal del 2.½ % denominado "probate fee".-

Tres años más tarde Luisiana adoptó un impuesto propio sobre las sucesiones de los bienes situados dentro del territorio del Estado y que pasaban a habitantes de otro estado.- La cuota era del 10 % y fué abolido en 1830, reimplantado en 1842, derogado nuevamente en 1877 y restablecido en 1894.-

Massachusetts contó en 1841 con un gravamen aplicado a los herederos colaterales y legatarios extraños.- El tipo era de 1/4 %.-

Nueva York sancionó su ley de impuesto a las herencias en 1835.- Comprendía a todos los herederos y legatarios con excepción del esposo sobreviviente y los ascendientes y descendientes y se aplicaba en una proporción del 5 %.-

A estos cuatro estados siguieron inmediatamente: Maryland, Virginia, Connecticut, Maine, Tennessee, Ohio, California, Michigan y Alabama.- En todos ellos se sancionaron leyes o decretos estableciendo contribuciones semejantes a las anteriores.-

Al tiempo de sancionarse en Inglaterra la Reforma Harcourt, 12 gobiernos locales de los Estados Unidos habían incorporado a sus régimen fiscal el impuesto sucesorio.-

En algunos de ellos se intentó reformar las leyes adoptando el sistema progresivo inglés pero al principio el resultado fue poco feliz.- La Suprema Corte Federal lo declaró ilegal porque entendía que violaba el principio de igualdad establecido por la Carta fundamental.-

Sin embargo el rápido incremento adquirido en el término de un año por el sistema progresivo aplicado en numerosos países de Europa, determinó un cambio de opinión en la Justicia de Estados Unidos y en 1895 se establecía la progresividad de la cuota en los gravámenes sucesorios de Illinois y Misourí, con el asentimiento de las Cortes de Justicia estatales y Federal.-

Un año después, Virginia y Vermont establecieron una contribución del 5 % sobre las herencias transmitidas a los extraños y a los parientes del causante que no lo fuesen en línea recta.-

Carolina del Norte estableció en 1901 un gravamen progresivo a las sucesiones que oscilaba entre el 3/4 y el 15 %.- Washington hizo lo mismo y dos años después siguieron el ejemplo Wisconsin, Nueva York, Michigan, Dakota del Norte, Wyoming y Oregón, quedando en ellos definitivamente adoptada la progresión regulada en atención al monto de las porciones hereditarias y al grado de parentesco.-

En el año 1904 modifican sus leyes Vermont, Ohio, Luisiana.- En 1905 New Hampshire, California, Minesota,- En 1907 West Virginia, Arkansas, Texas, Idaho.- En 1908 Maryland y Oklahoma y un año después Delaware, Connecticut, Kansas y Tennessee.-

Nueva York, en 1910, modificó también su ley de impuesto sucesorio gravando a las herencias deferidas a los hijos, padres o esposo del causante con tipos que variaban entre 1 y 6 %.- Las correspondientes a los demás herederos o legatarios estaban impuestas por alícuotas que oscilaban entre 2 y 25 %.- Un año después, Maine, Minnesota y California perfeccionaron también su régimen tributario de las sucesiones.-

En 1912 Massachusetts aumentó sus tarifas y Arizona aplicó por primera vez su impuesto a las herencias.- Idéntica resolución tomaron las Legislaturas de los Estados de Georgia, Nevada e Indiana en 1913.-

En el mismo año dispusieron nuevos aumentos los estados de Kansas, Minnesota, California, Dakota del Norte, Dakota del Sur, Arkansas y Colorado.- Al año siguiente hacen lo mismo Nueva Jersey, Carolina del Norte, Oklahoma y Connecticut.-

Al comenzar la guerra europea, en 20 estados se aplicaba el sistema progresivo con cuotas de imposición que variaban entre el 1 y el 25 % ; 13 estados conservaban el sistema proporcional y en los restantes no se aplicaba el impuesto sucesorio.-

Durante la guerra europea casi todos los estados que mantenían el gravamen a las herencias revisaron sus leyes y seis nuevos estados incorporaron a su régimen tributario este recurso fiscal.-

En el periodo post-bélico continuaron las reformas ,-

Independientemente de los impuestos locales se aplicó en este país un impuesto federal sobre las sucesiones.-

Las necesidades de recursos fiscales para consolidar la organización política y económica de la Nación obligó a los primeros gobiernos Federales a estudiar la posibilidad de aplicar un impuesto o una tasa federal a todas las transmisiones por causa de muerte y en 1794 la Comisión especial del Congreso recomendó la adopción de un impuesto de sellos ("stamp duty") que gravase con un derecho del 5 % a todas las herencias y legados exceptuados los que correspondieran a los herederos directos.- Esta proposición no fué adoptada, pero dos años después se sancionó la "stamp act" que impuso un derecho de sellado sobre cualquier recibo o descargo por cuenta de legados dejados en testamento o cualquier otro instrumento público o por cualquier otra división forzosa de propiedad mueble superior a 50 dólares e inferior a 100 dólares.- Este derecho era de 0,25 dólares.- Cuando el valor de la propiedad excedía de 100 y no era superior a 500 dols. pagaba 0,50 ; cuando pasaba de 500 dls. debía abonar un dólar de derecho.- Esta ley entró en vigor en 1798 para regir por espacio de cinco años, pero fué derogada en 1802.-

Este impuesto de sellos no era un impuesto sucesorio, pero lo citamos a manera de antecedente de la imposición federal que se hizo efectiva recién en 1894.- Una ley nacional sancionada este año creó un gravamen de 2 % sobre las sucesiones abiertas en todo el territorio del país, pero al poco tiempo de aplicado fue declarado inconstitucional por

la Corte Suprema de Justicia.-

En 1898 la "Revenue act" estableció un "probate duty" que variaba entre 0,25 y 10% el que dejó de aplicarse en 1902.-

En 1906 el presidente Roosevelt, aconsejó, en su mensaje anual a la Legislatura, la adopción de un impuesto federal sobre las transmisiones gratuitas de bienes.- La propuesta no tuvo acogida y no volvió a repetirse hasta el año 1916.- Esta segunda vez fué aceptado el proyecto y con fecha 6 de setiembre de 1916 se estableció una ley federal de impuesto global a las sucesiones.-

El arancel aplicado era el siguiente:

Por los primeros	50.000 dólares.....	1%
" "	siguientes 100.000	" 2
" "	" 100.000	" 3
" "	" 200.000	" 4
" "	" 550.000	" 5
" "	" 1.000.000	" 6
" "	" 1.000.000	" 7
" "	" 1.000.000	" 8
" "	" 1.000.000	" 9
" el exceso de	5.000.000	"10

Un año después fueron aumentados estos tipos llegando el máximo a 25%.- Nuevas enmiendas se introdujeron en los años 1918, 1921, 1924, 1926, 1932 y 1934.-

actualmente está en vigor las disposiciones contenidas en la "Revenue act " de 1935 .-

58. MEXICO:

En este país la imposición de las sucesiones como tributo propio data de fines del siglo pasado.- Es este un recurso sobre el cual tienen facultades concurrentes el Estado local y el Estado Federal.-

A partir del año 1910 se creó el impuesto federal que se superpuso al que existía ya en cada uno de los Estados y creó una serie de conflictos entre las autoridades .- Estas dificultades trataron de subsanarse en las últimas leyes federales mediante la reducción de las cuotas cuando los bienes objeto de la sucesión están ubicados en territorios donde el gobierno estadual tiene establecido este impuesto.-

59. CUBA:

La Isla de Cuba mientras estuvo sometida al gobierno de España se rigió por el régimen fiscal establecido por la metrópoli.-

Lo-grada su independencia no dió mayor importancia al impuesto sucesorio por tratarse de un recurso de poco rendimiento y hasta hace pocos años las transmisiones gratuitas estuvieron sujetas a un simple impuesto de sellos.-

60. PAISES CENTROAMERICANOS:

En las Repúblicas de Centro América las sucesiones carecen hasta la fecha de un régimen fiscal propio y siempre han sido impuestas por las leyes de sellos o registros comunes a todas las transmisiones de bienes, como puede observarse en el estudio que hacemos al referirnos al régimen actual de los distintos estados.-- (1)

61. BRASIL:

Las sucesiones fueron impuestas en Brasil a partir del año 1809 por un decreto del 17 de junio, estando este país bajo la dependencia del gobierno de Portugal.--

Por resoluciones del gobierno imperial del 5 de diciembre de 1860 y el de mayo de 1874 se establecieron nuevas disposiciones para gravar a las transmisiones gratuitas.-- Estas resoluciones estuvieron en vigencia hasta el 19 de enero de 1898, fecha en que se dictó el decreto No. 2800 sobre transmisión de propiedades.--

El capítulo segundo de este decreto estaba destinado a las transmisiones por causa de muerte y según disponía su articulado gravaba todas las transferencias por esa causa que comprendieran bienes muebles, inmuebles, semovientes, documentos de la deuda, acciones, navíos etc.--

(1) Infra. pag. 244 .

Estaban exentos del pago de este impuesto las donaciones y legados que beneficiasen a las casas de misericordia, montepíos, sociedades mutuales, orfanatos, escuelas y toda propiedad literaria o artística.-

Los tipos de imposición eran los siguientes: Herederos legales, por la parte legítima que les corresponde: 0,50 Los mismos, por la parte que excede de la legítima pagaban entre 5,50 y 11 %.- Los demás beneficiarios debían pagar entre el 16,5 y el 22 %.-

Estas tarifas eran aplicables en el Distrito Federal.- Los demás Estados locales han sancionado sus leyes propias con características semejantes a la de la ley del Estado de Rio Janeiro.-

62. VENEZUELA:

En este país las transmisiones de bienes por causa de muerte o por donaciones entre vivos son de escasa importancia y el recurso proveniente de ellas ocupa, por lógica consecuencia un lugar secundario dentro de las rentas fiscales.- No obstante ello, en 1915 se sancionó una ley que lleva la fecha de junio 11 destinada a regular los derechos aplicables a estas transmisiones.- Pagan este impuesto, que es proporcional, solamente los herederos colaterales y extraños.-

Esta ley fué modificada por otra del año 1923, cuyo comentario hacemos en el capítulo respectivo (1)

(1) Entrar: pag. 3.1.-

63. COLOMBIA:

Hasta hace pocos años las adquisiciones gratuitas por causa de muerte o por actos entre vivos han estado gravadas por un simple impuesto de sellos.- Derogadas estas disposiciones, una nueva ley estableció el sistema progresivo .-

A ella nos referiremos en el capítulo dedicado a la legislación vigente.- (1)

64. ECUADOR:

El primer impuesto propio de las sucesiones data en este país del año 1912.- Se aplicaba a las sucesiones o donaciones que beneficien a los parientes colaterales del causante y a los extraños.-

En las sucesiones intestadas los parientes posteriores al 4º grado colateral pagaban un impuesto que variaba entre el 2 y el 20 % , siempre que el importe de la herencia excediese de 1.000 sucres.-

En las sucesiones testadas, el importe del gravamen era la mitad del que se pagaba en las intestadas.-

Otra ley del 23 de octubre de 1918 hizo extensivo este tributo a los legados, fideicomisos y encargos secretos.-

En octubre de 1920 se sancionó una nueva

(1) Int. p. 1. 1912.-

ley que establecía el impuesto progresivo de acuerdo a la cuantía de la sucesión y al grado de parentesco.-

Los herederos en línea recta pagaban entre el 1/2 y 3 % .-

Los extraños estaban gravados entre el 6 y el 20 % .-

En 1926 fueron doblados los tipos correspondientes a los parientes lejanos y herederos extraños.-

Estas disposiciones continuaron en vigencia hasta la sanción de la ley de 1928, que es la que rige en la actualidad.-

65. PERÚ:

En Perú, desde los años de la independencia, se aplicó a las sucesiones un derecho de alcabala de 2 % que se extendía a todos los herederos o legatarios con excepción de los parientes más próximos.-

Este tributo ha sido objeto de numerosas reglamentaciones e interpretaciones por decretos de los años 1853, 1859, 1872, 1877, 1879, 1888, 1890, 1893, 1896, 1898 y 1901.-

En 1906 se dispuso la unificación y ordenamiento de las disposiciones de las fechas antes citadas .-

Dispone el decreto de 1906 que la alcabala sucesoria, que formaba parte de las rentas departamentales, debía ser aplicada en la proporción de 4 % en las herencias, legados o donaciones a personas extrañas y en un porcentaje correspondiente a la mitad del derecho anterior en las herencias legados o donaciones que correspondiesen a los parientes colaterales del causante.- Estos parientes eran los hermanos, sobrinos, primos y otros colaterales consanguíneos hasta el sexto grado inclusive.- El cónyuge supérstite también estaba su-

jeto al gravamen proporcional del 2 %.-

Posteriormente fué derogado el impuesto de alcabalas y se creó otro progresivo sobre las hijuelas hereditarias, el cual, en la actualidad, se aplica en este país.-

31. BOLIVIA:

La primera ley fiscal de este país que impuso un tributo a las transmisiones gratuitas de bienes fué sancionada el 17 de julio de 1880 y reglamentada el 19 de agosto del mismo año.-

Desde la vigencia de esa ley todas las herencias y legados que beneficiaban a las parientes del causante, con excepción de los ascendientes y descendientes, pagaban el 3 %, tipo que se elevaba a 3 1/2 cuando los adquirentes eran personas extrañas.- el esposo sobreviviente estaba exento de este gravamen.-

La ley de 1880 estuvo en vigencia hasta el 15 de diciembre de 1918, fecha en que se introdujeron algunas reformas al régimen fiscal sucesorio boliviano tendientes a la obtención de un mayor rendimiento mediante el aumento de las tarifas y la fijación de normas para la liquidación y recaudación del tributo.-

Un decreto del 1º de octubre de 1918 reglamentó la ley del año 18 que estableció los siguientes tipos de gravamen:

Para las sucesiones, donaciones o legados a favor de personas

extrañas, 10 % ;

para las que benefician a los herederos legales, no forzosos, 6 %;

Para las mejoras sobre la legítima testamentaria, 8 % ;-

Para las donaciones intervivos , en general , 10 % .-

Estas disposiciones fueron derogadas por las de la ley vigente sancionada el 16 de enero de 1924 .-

67. CHILE:

En Chile antiguamente se aplicaba un impuesto a las transmisiones gratuitas que era de 4 % para los extraños y 2 % para los colaterales.-

Por leyes de febrero 5 de 1915 y mayo 30 de 1923 se ampliaron los tipos de gravamen .- a partir de la última de estas fechas ellos quedaron fijados en la siguiente forma:

Descendientes legítimos, hijos naturales y cónyuge incluso la porción conyugal.....	2 % .-
Ascendientes legítimos o padres naturales.....	4
hermanos legítimos o naturales.....	6
Otros colaterales llamados por sucesión al-intestato.	8
Los restantes.....	10

Los patrimonios inferiores a 5.000 pesos chilenos, las donaciones o legados para el culto divino, los que beneficiasen a las municipalidades o corporaciones de derecho público y a las instituciones benéficas estan exentos del impuesto.-

Un decreto del 19 de mayo de 1925 y la ley No. 4533 promulgada el 17 de enero de 1929 introdujeron importantes reformas a la ley antes citada.-

Se adoptó la doble progresión en la imposición de las porciones hereditarias y se creó el impuesto global al acervo total hereditario.-

Este último tributo se aplicaba a las sucesiones de todo causante que no haya dejado cónyuge o hijos legítimos o naturales, vivos o representados y cuyo monto total excediese de 150.000 pesos.- Los tipos de gravamen eran los siguientes:

Entre 150.000 y 300.000 pesos	1 % .
Entre 300.000 y 500.000 "	1.25 % .
Entre 500.000 y 1000.000 "	1.5 % .
Entre 1000.000 y 2000.000 "	1.75 % .
Entre 2000.000 y lo que excediera de ello...	2 % .

La duración de este impuesto fué muy corta, pues, fué abolido cinco años después.-

El gravamen a las porciones hereditarias distinguía once grupos de herederos y el tipo estaba graduado en 10 escalones fraccionados y variaba entre el 1/2 y el 27 % .-

Independiente^{mente} de este impuesto que gravaba a las transmisiones por causa de muerte y por actos entre vivos, la ley del año 1929 dispuso la aplicación de una contribución a los entes jurídicos que no transmiten sus bie-

nes por sucesión y del cual nos ocupamos en otro lugar de este trabajo (1).-

La ley Nº 4533 fué derogada por otra del 26 de febrero de 1934 que actualmente está en vigencia.-

CO. PARAGUAY:

El impuesto a las herencias, legados y donaciones es de muy reciente data en este país.- Hasta 1921 estaban gravados por la ley de sellos con un impuesto común a todas las transmisiones de bienes.- A partir de la fecha indicada se sancionó una ley que establece un gravamen progresivo para las mutaciones gratuitas, ley que actualmente está en vigencia, por cuyo motivo nos ocuparemos de ella en el capítulo respectivo (2).-

CO. URUGUAY:

En este país la primera disposición de carácter nacional relativa al régimen fiscal de las sucesiones es del 16 de junio de 1837.- En esa fecha el Senado y la Cámara de Representantes sancionaron la ley de herencias que gravaba las adquisiciones gratuitas efectuadas por el esposo sobreviviente, los parientes colaterales, y los extraños.-

Las herencias ex-testamento entre cuales uiera

colaterales y las ab-intestato entre los cónyuges abonaban el 4 %.- Las herencias ab-intestato de los colaterales en segundo grado civil, el 5 % ; en tercero, cuarto y quinto grados, 6 % y en 6º grado, 10 %.- Todos los bienes y productos que por título de herencia debían salir del país pagarían el 10 % siendo los herederos ascendientes, o descendientes y el 16 % siendo otros parientes o extráneos.- El producido de este impuesto se destinó a la amortización del capital de la reforma militar.-

Al año siguiente se dictó la reorganización de la ley la que contenía disposiciones sobre la liquidación y pago del impuesto.-

Una nueva ley del 28 de abril de 1856 estableció nuevas formalidades con el fin de asegurar el fácil cumplimiento de la ley.- Además se obligó a los jueces civiles y alcaldes a dar intervención al fisco y prohibió toda partición hereditaria o escrituración sin el previo pago del impuesto.-

En 1857 se sancionó una nueva ley de impuesto a las herencias modificando los tipos de gravamen que variaban desde 4 a 12 %.-

Una nueva modificación se introdujo por ley del 30 de agosto de 1893.- Esta ley impuso a los ascendientes y descendientes legítimos y naturales que hasta esa fecha estaban exentos.- Se los gravó con tipos que oscilaban entre el 1 y 3,50 %, según fuera el parentesco.-

En 1910 se introdujo la progresión de acúe-

do al monto de las hijuelas hereditarias.- Se distinguieron varios grupos e herederos a los cuales se les aplicaban tipos de imposición que variaban entre los siguientes mínimos y máximos:

	Mínimos - Máximos	
	%	%
1. Descendientes legítimos o naturales menores de edad.....	1,--	3,50
2. Descendientes legítimos mayores de edad y cónyuge por asignación forzosa.....	1,50	4,--
3. Ascendientes legítimos o naturales.....	2,--	4,50
4. Cónyuge ex testamento sobre el excedente.	3,--	5,50
5. Cónyuge ab-intestato sobre el excedente..	5,--	7,50
6. Hermanos, hijos adoptivos y padres adoptantes extestamento.....	4,--	6,50
7. Los anteriores ab-intestato.....	6,--	8,50
8. Colaterales de 3º grado ex-testamento....	8,50	9,--
9. Los anteriores ab-intestato.....	8,50	11,--
10. Colaterales de 4º grado	9,--	11,50
11. Otros colaterales y extraños.....	11,--	13,50

Cuatro años más tarde volvióse a sancionar una nueva ley que elevó los tipos quedando establecidos entre el 1 y el 27 % .-

Otras pequeñas modificaciones han sido efectuadas por las leyes del 30 de setiembre de 1914, 11 de julio de 1916 y 16 de octubre de 1922 que estuvieron en vigencia hasta el 28 de octubre de 1926, fecha de la sanción de la ley que actualmente rige.-

70. ARGENTINA :

Después del 25 de Mayo de 1810 el Gobierno Patrio usando de las facultades de imponer contribuciones en idéntica forma que lo habían hecho los Reyes de España durante la época del coloniaje, resolvió mantener el antiguo impuesto sobre las herencias y legados transversales, lo que fué dispuesto por un decreto del 30 de setiembre de 1812 que ordenaba se observara la Real Cédula de 1801⁽²⁾ con algunas modificaciones.-

Razones de método nos obligan a estudiar en conjunto la evolución de la legislación nacional y la de cada una de las provincias lo que hacemos más adelante.- Para evitar repeticiones ociosas nos concretamos a dar en este lugar una somera referencia, remitiéndonos para los detalles a los capítulos respectivos⁽¹⁾.-

Durante la época de la organización nacional cada provincia ha utilizado el recurso proveniente de este tributo como propio y al sancionarse la Constitución no fué destinado al Tesoro Nacional quedando en consecuencia reservado a los estados locales.- El Gobierno Nacional como autoridad local de la Capital Federal y Territorios Nacionales conservó solamente la facultad de gravar las transmisiones gratuitas dentro de dichas jurisdicciones⁽³⁾.-

Mientras los gobiernos provinciales han ido

(1) Infra : Cap. II, pag. 315 y sig. - Cap. I, pag. 386 y sig.

(2) Infra : pag. 387.-

(3) Infra : pag. 307.-

completando y perfeccionando sus leyes propias en la Capital y territorios, las leyes de sellos a partir de 1884 y la de Educación común desde 1887 gravaron las sucesiones hasta que en 1905 se sancionó la ley de impuesto progresivo a las herencias.-

La adopción de la progresividad por el Gobierno Nacional fué inmediatamente imitada por las autoridades provinciales quedando, en esa forma, incorporado este moderno método de imposición a la legislación fiscal argentina.-



BIBLIOTECA

CAPITULO IV

EL PROBLEMA DE LA EVASION Y DEL FRAUDE

SUMARIO:

71. Generalidades.- 72. Donaciones en vida del causante.- 73. Constitución de sociedades por acciones.- 74. Deudas y gastos ficticios.- 75. Depósitos a la orden de dos o más personas.- 76. Locación de cajas de seguridad.- 77. Valores mobiliarios.- 78. Bienes muebles, inmuebles y semovientes.- 79. Créditos.- 80. Colocación de capitales en otros estados.- 81. Falsas declaraciones de parentesco.- 82. Adopción de hijos.- 83. Renuncias a herencias.- 84. Medidas represivas.- 85. Tratados y convenciones.-

71. GENERALIDADES

La evasión y el fraude constituyen un serio problema dentro del sistema fiscal y muy especialmente cuando se trata del impuesto sucesorio que, por sus tarifas elevadas y progresivas, lo torna más grave y difícil de resolver.- Esta razón y la circunstancia de carecer nuestras leyes fiscales de una adecuada reglamentación para resolverlo, nos han inducido a contemplar por separado esta cuestión dedicándole un capítulo de nuestro trabajo.-

Ante todo estableceremos los conceptos de evasión y fraude, pues, comunmente se hace uso de ellos equivocadamente.- Dentro del régimen fiscal debe entenderse por evasión el procedimiento usado por los contribuyentes para evitar el pago del impuesto sin incurrir en violación de la ley.- El fraude, en cambio, se verifica cuando los contribuyentes se sus- traen al pago del impuesto faltando al cumplimiento de las nor- mas legales.- El fraude es criminal y reprimible legalmente, mientras que la evasión no.- Esta puede estar refida con las normas éticas de la conducta individual, pero no hay fuerza legal que pueda obligar al individuo que la comete a modificar su actitud.-

El fraude es unánimemente condenado; con la evasión no sucede lo mismo.- Muchos autores la aprueban y la recomiendan sobre todo cuando se trata de impuestos elevados. Sostienen que excediendo el impuesto de cierto límite las le- yes que lo aplican carecen de compulsión moral y no gravan la conciencia del individuo.-

A pesar de la diferencia que existe entre la evasión y el fraude uno y otro son igualmente perjudiciales para el fisco y es un deber del legislador buscar todos los medios posibles para evitarlos, o al menos, reducirlos al mí- nimo ya que, es imposible extirparlos por perfectos que sean los mecanismos fiscales.-

Girault descubre tres clases de contribuyen-

tes: aquel que dice toda la verdad, el contribuyente que tiene una conciencia mediana y dice una parte más o menos grande de la verdad y el tercero que no tiene conciencia y niega descaradamente burlándose de los que poseen la simplicidad de conciencia.⁽¹⁾

El contribuyente escrupuloso es la excepción, el segundo forma legión y por último, los grandes defraudadores, conocidos por su cinismo, son, por la importancia de sus acciones, sino los más numerosos, por lo menos, los que presentan más peligro.-

Una ley que tiene tipos de imposición elevados y un control deficiente resulta inútil.- Día a día las administraciones en todos los estados se esmeran para poner fin a las evasiones y al fraude fiscal, de cuya magnitud dan una idea los cálculos efectuados en algunos países europeos antes de la guerra europea.- En Francia se estimó que los impuestos sucesorios dejados de pagar alcanza a una suma que varía entre 30 y 60 millones.- en Italia, se calculó en un 30 % la omisión de este tributo en lo que respecta a los bienes muebles.⁽²⁾ No menos elevados son los fraudes y evasiones en los demás países y sólo las medidas preventivas y represivas adoptadas, que se han perfeccionado después de la gran guerra, han contribuido a hacerlos menos sensibles.-

(1) ~~Journal~~ Manuel de Législation financière, 2 partie, chap. 137, 138.-

Como hace notar Thierriat⁽¹⁾ si bien es cierto que el carácter del impuesto sucesorio se ha modificado profundamente, no ha sucedido lo mismo con el método de imposición que se basa tradicionalmente en un hecho : la declaración de los contribuyentes.-

La declaración es el punto de partida para la liquidación del impuesto sucesorio.- Todo impuesto sujeto a la confesión del contribuyente se presta al fraude, con mayor razón éste que tiene tipos de gravamen tan elevados.-

La masa imponible no puede ser conocida sino por la declaración de los interesados quienes, por regla general, procurarán omitir en ella todos los bienes que puedan escapar al contralor fiscal del Estado.-

La misión del legislador es, pues, buscar todos los medios que permitan conocer el activo real de la sucesión que muchas veces suele estar bien lejos de la suma del activo declarado por los contribuyentes.- Y aún más, el legislador debe facultar al funcionario encargado de aplicar o liquidar el impuesto, a que utilice todos los medios posibles para forjar un activo, si se quiere, ficticio, pero que se parezca o se acerque más al activo real que el activo declarado por los sujetos obligados al pago del impuesto.- Solo en esta forma logrará que la ley fiscal pueda producir resultados favorables.-

A continuación estudiaremos los medios comúnmente utilizados para evadir o defraudar el pago del impuesto sucesorio y las medidas utilizadas o utilizables para reprimirlos.-

(1) Thierriat, op. cit. L'impôt des successions.-Paris, 1931 p. 12.

72. DONACIONES EN VIDA DEL CAUSANTE:

Consiste este medio en donaciones que hace el causante en vida a sus futuros sucesores, del todo o parte de sus bienes.- Según las leyes fiscales estas donaciones están consideradas como adelantos de herencia y sujetas al pago del impuesto, pero si el fin de la donación es defraudar al Fisco, donante y donatario se cuidarán muy bien de declararla.- En la actualidad es muy difícil utilizar este medio de fraude en las transferencias de bienes inmuebles porque ellas requieren la realización de escrituras públicas.- Podría, en casos de esta naturaleza, simularse una venta, como frecuentemente se hacía antes de ahora, pero en la actualidad ello solo es posible cuando la donación se efectúa entre personas extrañas o de lejano parentesco, pues, en los demás casos las leyes presumen que la venta ha sido simulada y aplican el impuesto.-

Cuando la donación es de bienes muebles e fácil y común la defraudación como lo prueban las estadísticas que en algunos países se llevan.-

En los Estados que, como Francia, gravan a las donaciones con una tarifa inferior a la que se aplica a las sucesiones "mortis causa", la evasión del impuesto sucesorio está tolerada y hasta impulsada por la misma ley.- No pocas son las personas que poco antes de morir donan sus bienes a sus parientes o amigos permitiéndoles así omitir el pago de una buena parte del futuro impuesto.-

73. CONSTITUCION DE SOCIEDADES POR ACCIONES:

Este segundo medio consiste en constituir, con el patrimonio de una persona, sociedades anónimas transformando así el capital en acciones transmisibles al portador con lo que, a la muerte de su titular, puede ser distribuido entre los herederos sin la intervención y sin el conocimiento del fisco.- Esta forma de defraudar el pago del impuesto fué común entre nosotros hasta que tanto la ley nacional como la mayoría de las provinciales han dispuesto que las constituciones de sociedades por acciones en las cuales intervenga la mayor parte del capital de una persona están sujetas al pago del gravamen sucesorio .-

74. DEUDAS Y GASTOS PICTICIOS:

En la actualidad todas las leyes que aplican el tributo sucesorio reconocen las deudas documentadas del causante y algunos gastos tales como los ocasionados por la enfermedad , sepelio, funerales etc.-

Esta circunstancia permite a las personas de fortuna a reconocerse deudas recíprocas las cuales, al fallecimiento determinan una reducción del activo sucesorio.- Lo mismo sucede con los gastos abultados.-

Por regla general las leyes solo admiten las deudas reconocidas a favor de terceras personas, no así las que deban pagarse a los parientes próximos o personas interpuestas.- Esta disposición hace que se reduzca mucho la posibilidad del fraude.-

En algunas leyes se establece además que no serán reconocidas las deudas contraídas por el causante dentro de un período de tiempo que suele ser de varios meses o un año.- Esta medida a la vez que poco justificada resulta casi ineficaz, pues, el que pretenda evitar el pago del impuesto utilizando tal recurso procurará hacer cuanto antes para evitar, dentro de sus posibilidades, no caer dentro del plazo indicado como límite.-

75. DEPOSITOS A LA ORDEN DE DOS O MAS PERSONAS:

La constitución de depósitos bancarios a la orden de dos o mas personas con la facultad/indistintamente ^{de obrar} cada una de ellas es un medio práctico y eficaz de evitar el pago de impuesto que grava a las sucesiones y se usa frecuentemente entre nosotros.- Al fallecimiento de uno de los depositantes puede el otro titular de la cuenta retirar los fondos sin la intervención fiscal.- Y como se trata de fondos depositados en cuentas bancarias pueden serlo también títulos y otros valores.-

En algunos países para cortar con esta práctica se han tomado algunas medidas tales como la obligación de parte de las instituciones bancarias de llevar un registro de los depósitos a la orden recíproca de dos o más personas anotando en él el día y la hora en que se efectúa cada extracción.- Se exige además la remisión de copias periódicas del movimiento de cuentas, con las cuales los agentes fiscales ^{uno de} podrán verificar si al fallecimiento de/los titulares ha habi-

do movimiento de fondos y aplicar el impuesto cuando correspondiere.- Esta medida resulta eficiente pero es de por sí complicada y costosa.- más eficaz resultaría crear un impuesto suplementario que gravase anualmente a todas las cuentas, de depósitos constituidas a la orden recíproca.- en esta forma el Estado tendría asegurado el recurso con menos gastos y las personas que aprovechar este medio para no abonar el impuesto sucesorio lo abandonarían por cuanto correrían el riesgo de pagar en definitiva una suma de pequeños impuestos superior a la que pretendieron evitar.-

76. LOCACION DE CAJAS DE SEGURIDAD:

La locación de cajas de seguridad se presta también para escapar el pago del impuesto sucesorio, facultando como en el caso anterior el uso a dos o más personas .-

Casi todos los países europeos y algunos americanos dictaron medidas contra este medio de fraude que adquirió grandes proporciones después de la guerra europea cuando fueron elevadas fuertemente las tarifas del impuesto que nos ocupa.-

Los medios puestos en práctica son semejantes a los utilizados en los casos de cuentas bancarias recíprocas prohibiéndose además la apertura de esas cajas, después del fallecimiento de uno de los titulares, sin la intervención de un funcionario delegado de la autoridad fiscal.-

En nuestro país no existen medidas preventivas contra ese medio fraudulento.-

77. VALORES MOBILIARIOS:

Los valores mobiliarios fácilmente pueden ser ocultados y transmitidos, sobre todo cuando se trata de documentos al portador,- Esta circunstancia hace que puedan escapar fácilmente al control fiscal cuando pasan de una mano a otra.-

La evasión del impuesto sucesorio correspondiente a los valores mobiliarios es quizás el punto más grave del problema que planteamos en este capítulo; en primer lugar, por la difusión que han tenido las inversiones en este género de bienes y luego por la imposibilidad que existe de encontrar medios para poner fin a ella.-

La única solución factible sería transformar los títulos al portador en nominales, pero este sería un medio antieconómico, pues perturbaría la circulación de los valores y por lo tanto, resultaría impracticable.-

Fuera de este no hay otro medio, con la actual organización del impuesto sucesorio, que permita resolver la cuestión, - De ahí que se haya pensado y proyectado la exclusión de los títulos al portador del impuesto sucesorio y la creación de un gravamen subrogatorio que lo reemplace.⁽¹⁾

78. BIENES INMUEBLES, MUEBLES Y SEMOVIENTES:

En la actualidad con las medidas de verificación adoptadas por casi toda la legislación es imposible

(1) Infra, N°90, pag. 219.

omitir el pago del impuesto a las herencias sobre los bienes inmuebles mientras no sea con una operación de venta simulada, como en el caso de las transferencias en vida del causante, ya citado, o bien con la constitución de un gravamen hipotecario ficticio .- No sucede lo mismo con los bienes muebles.- Ya hemos visto cuán fácil era eludir de las declaraciones la propiedad intangible como depósitos, valores etc.- Lo mismo sucede con los bienes corpóreos .- Estos pueden tener escasa significación en los patrimonios pequeños pero no sucede lo mismo cuando se trata de grandes fortunas, en las cuales, los valores invertidos en alhajas, muebles costosos, obras de arte, etc. pueden ser considerables .- Su ocultación es muy fácil y la acción del fisco para descubrirla es muy relativa.- La única medida que en estos caso podría aplicarse sería una presunción legal de que todos los muebles existentes en la propiedad habitada por el "de cuius" le pertenecían, salvo prueba en contrario.- Este medio podría salvar en parte las omisiones.-

Las posibilidades de fraude y evasión son *factibles* también cuando en el activo sucesorio existen semovientes.- En algunas provincias argentinas que tienen establecido el censo ganadero permanente esas posibilidades se han reducido al mínimo, pues, las leyes de impuesto sucesorio obligan a los jueces que intervienen en los juicios a solicitar de la Dirección del Censo el número de cabezas de ganado inscriptas a nombre del causante al día de su fallecimiento.-

79. CRÉDITOS:

La no inclusión de créditos a cobrar en las declaraciones presentadas por los contribuyentes en los juicios sucesorios o en las particiones privadas de bienes es una práctica muy frecuente.- Además en los países donde debe pagarse el impuesto sobre el importe de las indemnizaciones de los seguros de vida del autor de la sucesión, tanto los herederos como las compañías aseguradoras omiten la declaración de la existencia de estos créditos.-

Resulta difícil encontrar medidas preventivas contra estas prácticas y solo en estos últimos casos sería posible organizar una inspección sobre la contabilidad de los aseguradores a fin de mantener un control de las sumas pagadas a los herederos en concepto de indemnizaciones.-

80. COLOCACION DE CAPITAL EN OTROS ESTADOS:

Un procedimiento común de evadir el impuesto sucesorio es mediante la colocación de capitales en otros países o estados que carecen de leyes impositivas para las sucesiones o que lastienen con tarifas muy reducidas.- Este medio facilita además la distribución de grandes fortunas en varios países con lo que, los herederos omitiendo declarar en cada estado el monto de los bienes existentes en los restantes se libran de pagar un impuesto que con el método progresivo sería superior.-

Estas posibilidades no son simplemente teóricas, se presentan en la realidad y frecuentemente facilitadas por las mismas instituciones de crédito.--Raffiere Grizziotti el caso de que hasta no hace mucho podían leerse avisos callejeros en Nueva York que invitaban a los capitalistas a colocar su fortuna en el Estado de N. Jersey en el cual no existían impuestos a las herencias y donaciones.- Y el mismo autor cita casos de banqueros de Suiza y Holanda que enviaban a los propietarios de Francia, Italia, Bélgica y Alemania, circulares aconsejándoles que coloquen sus capitales en sus bancos, ofreciéndoles todas clases de facilidades en las precisas circunstancias en que estos estados elevaban sus impuestos sucesorios.

Las leyes, es verdad que obligan a declarar los bienes existentes en el extranjero, pero esta medida resulta ineficaz a menos que existan acuerdos firmados entre los estados resolviendo facilitarse los inventarios de los bienes dejados por los fallecidos que hubieren tenido propiedades en sus territorios.-

EL CASO DE DECLARACIONES DE PARENTESCO.

Las falsas declaraciones de parentesco sirven para evitar o por lo menos para reducir el impuesto sucesorio.- Hay una medida eficaz contra ello y consiste en exigir la presentación de documentos en los que se pruebe fehacientemente la existencia del vínculo entre el "de cuius" y el heredero o legatario.- Pero esta prueba no siempre resulta posible por falta de pruebas documentadas.- En estos casos Grizziotti, op.cit. pag. 209

el único recurso que queda al fisco para asegurarse contra la posibilidad de un fraude es aplicar el tipo de impuesto establecido en la escala para los no parientes.-

82. ADOPCION DE HIJOS:

Algunos países a fin de fomentar la adopción de hijos acuerdan a los adoptados los mismos derechos que a los hijos legítimos, por lo menos, en lo que al pago del impuesto sucesorio se refiere.-

Esta circunstancia fue aprovechada para evadir el pago del impuesto o parte de él con cierta frecuencia.- Aquel que había beneficiado a un extraño en su testamento y deseaba transmitirle la herencia lo más intacta posible, cuando estaba a punto de morir lo adoptaba como hijo y el legatario al tiempo de adquirir los bienes en lugar de abonar el impuesto que le correspondía pagaba solamente la cuota correspondiente al hijo legítimo.-

En algunos estados europeos como Francia, después de la última guerra se produjo este hecho con tanta frecuencia que el legislador se vio obligado a tomar medidas contra ello.- Una ley sancionada al efecto dispuso que los derechos de mutación a título gratuito entre el adoptante y el adoptado son liquidables y percibidos sin tener en cuenta el parentesco resultante de la adopción.- Junto a esta medida general se establecieron numerosas excepciones para evitar que la institución de la adopción de hijos tan benéfica y necesaria para la sociedad careciese de estímulo y se resolvió que no se

aplicarían tales disposiciones en los siguientes casos:

- 1º Cuando se tratase de hijos nacidos en el primer matrimonio del conyuge del adoptante.-
- 2º Cuando la adopción fuere de los pupilos de la nación o de los huérfanos cuyo padre hubiese muerto por la patria.-
- 3º De los adoptados que en la mayoría de edad y durante seis años por lo menos hubieran recibido socorros y cuidados del adoptante.-

La medida adoptada por Francia es el mejor correctivo que puede aplicarse en el caso que tratamos.-

83. RENUNCIAS DE HEREDEROS

Según las leyes civiles, cuando un heredero o legatario renuncia a su porción ella pasa a beneficiar a los demás herederos legítimos.- Este hecho permite a los herederos o legatarios, parientes lejanos o no parientes del causante, mediante su renuncia al beneficio que le corresponde y dejando que los bienes pasen a los parientes más próximos, evitarse el pago de parte del impuesto.- Una vez que los parientes próximos del causante recogieron la herencia, el renunciante recibe de ellos, por un acto entre vivos que puede ser una venta simulada, la porción que le correspondía.-

Las sumas defraudadas al fisco con esta operación pueden ser considerables y prueba de ello es que casi todos los países europeos comenzando por Francia han tomado medidas al efecto.-

Una ley francesa del año 1925 dispuso que

en caso de renuncia a una herencia, legado o donación, los derechos exigibles sobre los bienes que pasen a los herederos, legatarios o donatarios aceptantes, no pueden ser inferiores a los que hubieran estado a cargo del renunciante.-

Una medida de esta naturaleza estrictamente aplicada es el mejor recurso contra el mal que se pretende corregir.-

84. MEDIDAS REPRESIVAS:

Las disposiciones preventivas no son, por sí solas, suficientes para evitar los fraudes y las evasiones.- Por lo menos aquellos, deben ser castigados con medidas represivas rigurosamente aplicadas, en forma tal que el contribuyente las tema y prefiera abonar el impuesto antes que correr el riesgo de una penalidad severa.-

Las sanciones no sólo deben imponerse a los contribuyentes, sino que deben hacerse extensivas a los funcionarios y demás personas comprometidas, voluntariamente o por su culpa.-

Las multas fiscales son medios adecuados para castigar a los infractores pero conviene que ellas sean complementadas con penas de detención y privación de la libertad. Este último medio ha sido puesto en práctica recientemente en algunos países.-

Estos medios contribuirán, sino a extirpar, por lo menos, a reducir el fraude fiscal.-

85. TRATADOS Y CONVENCIONES

Un complemento indispensable para asegurar la eficacia de las medidas contra la evasión y el fraude fiscales son los tratados y convenciones interestadales e internacionales.-

En 1843-44 y 45 Bélgica concertó tratados con Francia Países bajos y Luxemburgo estipulando en ellos el canje de listas con las mutaciones de dominio .- Con ello los estados contratantes podían conocer las transmisiones de propiedad por causa de muerte habidas en uno y otro país.-

El 15 de diciembre de 1907 Francia y Gran Bretaña pactaron un acuerdo tendiente a evitar la evasión de los valores mobiliarios .- Ambos países se comprometieron a comunicarse todas las informaciones relativas a los valores mobiliarios de los ingleses fallecidos en Francia y de los nacionales de este país que hubiesen muerto en Inglaterra .-

En 1925, Francia y Mónaco, firmaron un acuerdo para reprimir los fraudes y evitar las evasiones .-

Las convenciones firmadas por diversos estados para evitar la doble imposición contribuyen también a combatir el fraude y la evasión fiscales.- De ellos nos ocuparemos en el capítulo siguiente.-

En la primera Conferencia Financiera Panamericana, la delegación uruguaya propuso la adopción de medidas para corregir el fraude⁽¹⁾.-

(1) Actas del Primer Congreso Financiero Panamericano reunido en Washington del 24 al 29 de mayo de 1915.- pag. 653.-

CAPITULO V

EL PROBLEMA DE LA DOBLE Y MULTIPLE IMPOSICION

SUMARIO:

- 36. Generalidades.-
- 37. Doble imposición interna.-
- 38. Doble imposición internacional:
 - a) Estudios realizados por instituciones científicas, congresos y conferencias.-
 - b) Disposiciones de la legislación interna de los estados.-
 - c) Acuerdos internacionales.-

36. GENERALIDADES:

El fenómeno de la doble y múltiple imposición constituye uno de los más complejos problemas de la hacienda pública y en especial cuando se trata del impuesto sucesorio, por la suma de intereses económicos y políticos que entran en juego.-

Comenzaremos por definir el concepto de doble y múltiple imposición.- Creemos de rigor esta definición para precisar los límites y el contenido del problema que estudiamos.-

Para nuestro entender, la doble o múltiple imposición es la reiterada aplicación de un gravamen a la misma persona o cosa y por el mismo título.-

En este capítulo estudiaremos la doble imposición interna e internacional de las sucesiones.- Al usar el término doble imposición lo hacemos refiriéndonos no sólo a ésta sino también a la múltiple imposición.-

37. DOBLE IMPOSICIÓN INTERNA:

Dentro de un país la doble imposición puede ser ejercida por una misma autoridad o por dos o más autoridades concurrentes.-

El primer caso nunca se presenta en el régimen fiscal de las sucesiones, a pesar de que, hay autores que sostienen que en los países donde se aplica el impuesto global y el que grava a las porciones hereditarias simultáneamente, existe una doble imposición por la misma autoridad.- Entendemos que no es así; si bien es cierto que el sujeto sobre quien recaen ambos impuestos es una misma persona, no se trata de una doble imposición, de acuerdo al concepto que de ella hemos establecido, pues los títulos por los cuales se exigen ambas contribuciones son distintos.-

La doble imposición por dos autoridades concurrentes es más común y muy frecuente en los estados de organización federal, -sobre todo en aquellos que no tienen una delimitación precisa de las atribuciones de las distintas autoridades fiscales.-

Sucede ese caso en Méjico donde al lado del impuesto estadual a las sucesiones existe un impuesto federal en todo el territorio de la República ⁽¹⁾ y en Estados Unidos de Norte América donde la anarquía fiscal reinante hace que una sucesión sea impuesto no sólo en uno, sino en dos o más estados.-

En Alemania ha sido resuelto el problema de la doble imposición interna por las leyes del 13 de mayo de 1870, 22 de marzo de 1910 y 23 de junio de 1923.- Según estas leyes el estado de la situación de los inmuebles y de los muebles a ellos adheridos tiene derecho a aplicar el impuesto a la herencia que sobre ellos corresponde.- Para los demás bienes muebles es el estado del domicilio del causante el autorizado a exigir el impuesto.-

En Suiza desde 1862 está prohibida y legislada la cuestión de la doble imposición intercantonal.- La constitución de 1874 y otras leyes posteriores confirman aquel precedente.- La distribución del impuesto se hace en idéntica forma que en Alemania.- Además, el Tribunal federal tiene facultad de resolver los conflictos que se presenten entre los cantones sobre la interpretación de las normas a aplicar.-

En Brazil, la constitución federal establece en su artículo 8º que es facultad privativa de los estados locales imponer tributos a las sucesiones y faculta a los tribunales federales y a la Suprema Corte a intervenir y resolver los conflictos de jurisdicción, por lo que, la doble imposición

(1) Supra, Nº 58, pag. 163.-

en este Estado federal es también imposible o solucionable.-

Igual cosa sucede entre nosotros: por las disposiciones de la Constitución nacional e impuesto sucesorio de carácter local.- Cada provincia lo aplica en su territorio y el Gobierno Nacional en la Capital Federal y en los territorios de su dependencia.- Sólo por excepción y por tiempo determinado podría el gobierno Federal crear un doble impuesto a las transacciones gratuitas en todo el territorio de la República: cuando la defensa, seguridad y bien del Estado lo exijan (1).-

Las normas legales y la jurisprudencia han dejado establecido que los bienes son gravados en el lugar de su situación.- Podrán surgir y se presentan algunos conflictos de jurisdicción entre dos autoridades.- En ese caso la Corte Suprema de Justicia es la llamada a resolver cual de ellas debe percibir el impuesto, pero nunca lo serán las dos a la vez.-

88. DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL:

Donde el problema de la doble imposición se

(1) Constitución Nacional, art. 67, inc. 2º.

torna difícil es en el campo internacional, donde se encuentran en pugna diversos elementos tales como los intereses económicos la desuniformidad de las leyes impositivas y las distintas soberanías que tratan de imponer sus propios criterios.*

Por ello dedicamos preferente atención a su estudio.- Veremos primeramente el caso teórico tal como se presenta, y luego los estudios realizados por las instituciones científicas los congresos y conferencias, las disposiciones de la legislación de los distintos países y las medidas por ellos adoptadas para solucionarlo.-

Los estados al crear sus impuestos, muchas veces, no se limitan a gravar los bienes y las personas en su territorio, sino que avanzan aún más sintiéndose con derecho para extender su jurisdicción a sus nacionales radicados en otros países.- Pero el derecho fiscal de un país está limitado por la soberanía de los otros estados y de allí surgen los conflictos sobre la imposición.-

La diversidad de criterios seguidos por los gobiernos en sus leyes fiscales constituyen la fuente de las dificultades.- Los criterios de la nacionalidad, del domicilio del causante o del heredero, de la situación de los bienes o del lugar donde están radicadas las actividades comerciales o los créditos, etc. provocan inevitablemente la doble imposición.- Veamos a título de ejemplo los siguientes casos:

1º Un Estado A. puede resolver la imposición de las sucesiones de todos sus nacionales, estén o no radicados en el territorio y cualquiera sea el lugar de situación de sus bienes.- Otro Estado B. no gravará sino a las personas domiciliadas en su territorio

En este caso los nativos del Estado A. que están radicados en el Estado B. pagarán un doble impuesto.-

2º El estado A. puede imponer los bienes de las sucesiones radicadas en su territorio ; el estado B. en cambio, grava todos los bienes del causante que al tiempo de su muerte estaba domiciliado en su territorio .- Un doble impuesto pagarán los herederos domiciliados en el territorio de B. y que reciben bienes ubicados en el territorio del Estado A.-

3º El Estado A. grava las sucesiones de los nacionales cualquiera fuera su domicilio; el Estado B. tiene en cuenta para aplicar el impuesto, el domicilio del causante, cualquiera sea la ubicación de los bienes; y por último, el Estado C. impone a la sucesión por los bienes que estén situados dentro de su territorio.- Resultará de estos varios sistemas que, la sucesión del nacional de A. que tenía bienes en el Estado C. y al fallecer estaba domiciliado en B. deberá pagar un triple impuesto.-

4º El causante es nativo del Estado A. y fallece en él, pero deja entre sus bienes acciones de una empresa cuya dirección central esta en el Estado B.- Las acciones están depositadas en el estado C. y las actividades de la sociedad anónima están radicadas en el Estado B.- Cada uno de los cuatro estados puede sentirse con derecho a reclamar el impuesto sucesorio si el primero se guía por la regla de la nacionalidad o del domicilio, el segundo por la de la dependencia económica, el tercero por la razón de ser el depositario de los títulos y el cuarto por cuanto las actividades se asientan en su territorio.-

Casos como estos hipotéticos , se presentan en la realidad.- Raynaud cita el hecho de que en una sucesión de una persona natural de un Estado que falleció fuera de su patria y que poseía bienes en un tercer país y sus herederos domiciliados en otro, se debía pagar un impuesto sucesorio equivalente al 125 % del valor de los bienes.- (1)

a). Estudios realizados por instituciones científicas, congresos y conferencias:

El estudio de la doble imposición, a medida que la evolución económica de los pueblos ha determinado el crecimiento progresivo de las relaciones internacionales, ha ido preocupando a las instituciones que se ocupan del desenvolvimiento del Derecho Internacional.-

El primer antecedente conocido es el del Instituto de Derecho Internacional que en su sesión de Cambridge efectuada el 9 de agosto de 1895 ha puesto en el orden del día la cuestión de la doble imposición en las relaciones internacionales , especialmente en materia de sucesiones.- Tomás Barclay tuvo a su cargo el análisis de las soluciones propuestas, así como la misión de informar en la sesión de Copenhague de 1897.-

Barclay resumió las propuestas presentadas por

(1) Citado por Allix, Edgard: *Traité élémentaire de science des finances et de législation financière française.*- París, 1931. pág. 561.▼

los miembros del Instituto a la encuesta realizada clasificándolas en cinco sistemas que son los siguientes:

1º El sistema de Westlake que cree que la doble o múltiple imposición está justificada desde que la fortuna goza de la protección de todos los estados que la gravan.-

2º El sistema de Olivecrona que sostenía que el impuesto debía ser pagado en el país de la nacionalidad del causante.-

3º El sistema de Ludwig von Bar que proponía imponer los muebles en el domicilio del causante, sostenido también por Stoerk que extendía el principio del domicilio también para los inmuebles.-

4º El sistema preconizado por Harburger, Gabba, Brocker de la Fléchère, Péraud, Giraud y Montluc que aceptaba el principio del domicilio y de la nacionalidad admitiendo también el de la situación para ciertos bienes muebles.-

5º Por último, el sistema sostenido por el miembro informante Barclay y por Lehr, Weiss que sostenía que tanto la fortuna mobiliaria como la inmobiliaria tenía una situación claramente determinada, de donde llegaban a la conclusión de que era muy fácil encontrar para cada bien la "lex rei sitae".- Según este sistema, los inmuebles serían impuestos en el país donde se hallan situados; los muebles, los valores al portador y los billetes de banco en el lugar del domicilio del causante al tiempo de su muerte; las acciones y obligaciones de sociedades en el país donde están legalmente constituidas; los créditos en el lugar donde ellos deben hacerse efectivos y los navíos en el país de su matrícula.-

En la sesión de Copenhague no se concretó ningún voto pero esta tentativa ha constituido la primera etapa del movimiento tendiente a estudiar el Derecho Financiero Internacional y ha tenido la virtud de propiciar una fuerte corriente de opinión en favor de la cuestión.-

Los trabajos ulteriores del Congreso han estado visiblemente influenciados por el sistema de Bar, quien lo amplió y desarrolló proponiendo la creación de instancias superestadales que tendrían por misión reducir o evitar la múltiple o doble imposición.-

Strisower que reemplazó como consejero a Looerck en el Instituto, produjo su informe en 1911.- El descarta la dependencia política del causante inclinándose hacia el principio preconizado por Schanz y sostenido por Seligman de la dependencia (allégeance) económica.- Según este criterio no interesa la nacionalidad del causante, sino el lugar o los lugares donde este tiene radicadas sus actividades económicas.-

Strisower llega, de acuerdo a su teoría, a la siguiente conclusión:

Los inmuebles sus dependencias y accesorios serán impuestos en el lugar de su situación.- Los muebles que sirven para la explotación de un bien raíz o de otro inmueble, como los establecimientos industriales o comerciales deben ser gravados en el lugar donde esté situado el inmueble.- Los créditos, rentas, empréstitos de estado, e hipotecas que están ligados de manera durable al estado deudor son, en principio, imponibles por éste.-

La propuesta de Strisower fué criticada por las dificultades de órden práctico que comporta, pues, muchas veces no es nada fácil determinar cual es el lugar de la dependencia de los capitales.-

En la sesión del Instituto realizada en Grenoble en 1922 fué discutida la cuestión, sosteniendo el miembro informante, Strisower, su tesis.- En las discusiones se notaron cuatro corrientes distintas: la primera que fué sostenida por el Barón de Olde que se inclinó por el principio de la nacionalidad; la segunda representada y sostenida por Reichmann que propiciaba la aplicación del impuesto en el estado de la ley que regía la sucesión; la tercera defendida por Bustamante partidario de la doctrina del "situs" y por último la del miembro informante que hemos expuesto y que fué la que encontró más preferencias.-

El Instituto emitió un voto aconsejando a los estados la conveniencia de concluir convenios destinados a salvar las injusticias de la doble imposición especialmente en materia de sucesiones.- Dichos convenios deberían establecer que los estados modificarían su legislación fiscal basándose en los principios siguientes:

1º Los bienes están sometidos, en principio, al impuesto sucesorio en el estado del domicilio del causante salvo los siguientes casos:

a). Los inmuebles en el estado en que se hallan situados.-

b). Los muebles que de una manera permanente están adheridos

a los inmuebles o a su servicio se asimilan a ellos.-

c). Todos los otros bienes que constituyan el capital fijo e circulante en la explotación de un inmueble, de un establecimiento industrial o de un comercio, están sometidos a los gravámenes sucesorios en el lugar en que se hallan situados los inmuebles o los establecimientos.-

d). Los créditos hipotecarios estarán sujetos al impuesto en el lugar donde se hallen situados los bienes hipotecados.-

e). El impuesto progresivo sobre la sucesión no debe ser pagado sino una sola vez.-

Después de la de Ginebra el Instituto de Derecho Internacional no ha vuelto a reunirse.-

Otra de las instituciones científicas que encaró el estudio del problema que nos ocupa es la International Law Association.-

El primer estudio presentado fué el del profesor húngaro Ernő Wittmann en el año 1907.- Un año después su expuesto en la sesión realizada por esta sociedad realizada en Budapest.- Wittmann proponía la aceptación del proyecto que Barclay había sostenido en el Instituto de Derecho Internacional con ligeras modificaciones tendientes a la delimitación precisa de las competencias fiscales en el dominio de los derechos de sucesión.-

En 1925 el profesor holandés Buyling presentó otro trabajo en el que se trataba la doble imposición financiera internacional comprendiendo todos los impuestos.-

La Cámara de Comercio Internacional se dedicó al estudio del fenómeno de la doble imposición después de la guerra de 1914-18.- En el primer Congreso realizado en Londres en 1921 no se trató en particular el problema relativo al impuesto sucesorio.- El "Select Committee of the Chamber" se limitó a consignar en el punto quinto de su proposición que los principios recomendados para el impuesto a la renta se aplicarían al impuesto sucesorio.- Al considerarse la moción en la sesión de la Cámara fué discutida y el Comité optó por retirarla.-

Para el Segundo Congreso de la Cámara reunido en Roma en 1925, Cayling propuso la adopción del principio del domicilio del causante, previa deducción de los bienes que hubieran pagado el impuesto en el lugar de su situación.- Proponía, además, como lo había hecho dar en el Instituto de Derecho Internacional, la creación de una instancia superestatal con facultad para la interpretación y aplicación de las convenciones internacionales.-

La Comisión especial que tuvo a su cargo el estudio de la cuestión concretó una moción en la que se adoptaba el principio del domicilio del causante y el de la dependencia económica de los bienes para aplicar el impuesto.-

El Congreso no tomó ninguna resolución al respecto.-

En las reuniones posteriores del Congreso realizadas en Bruselas (1925) y Estocolmo (1928), fundándose en las conclusiones de la Sociedad de las Naciones, las que nos

referiremos inmediatamente, recomendó el siguiente criterio: Los impuestos reales deberán cobrarse en el lugar de la situación de los bienes y los impuestos personales en el domicilio del causante.- aconsejó además la celebración de convenios bilaterales como medios para llegar a un futuro acuerdo general para la abolición de las dobles imposiciones.-

La Sociedad de las Naciones encomendó, en 1921, a un grupo de sabios financieros el estudio de la doble imposición, sus consecuencias y la forma de evitarla.- Constituyeron este comité de financieros los profesores Edwin K. Deligan de la Universidad de Columbia, Luigi Einaudi de la Universidad de Turín, Bruins de la Universidad de Rotterdam y Josiah Stamp de la Universidad de Londres.-

El informe elaborado por estos profesores se compone de tres partes, en la primera se examinan las consecuencias de la doble imposición, en la segunda se exponen los principios generales que deben regir en materia de imposición internacional y en la última se consideran los medios prácticos aplicables en la legislación y en los convenios internacionales.-

Como criterio fundamental para establecer el derecho a percibir los impuestos así como para evitar la duplicidad de la imposición reconocieron el principio de la dependencia ("allégeance") económica de los bienes colocando en segundo término el de la dependencia política de los sujetos.-

La dependencia económica, según su opinión,

está determinada por cuatro factores de los cuales los dos primeros son esenciales.- Son los siguientes: a) el lugar de origen de la riqueza; b). el lugar del domicilio, c). el lugar donde se encuentran situados los bienes y d). el lugar donde es posible hacerlos valer.-

Serían pues imponibles, de acuerdo a estas conclusiones, en el lugar de su origen los bienes inmuebles, los derechos en estrecha relación con ellos como maquinarias, instrumentos agrícolas, sus rentas etc. y serían gravados en el estado del domicilio del causante los muebles, joyas, acciones y obligaciones de sociedades.- Los navíos serían impuestos en el lugar de su inscripción y las hipotecas en el territorio donde existen los bienes.-

La repartición del impuesto ha sido propuesta como sigue: el estado del domicilio del causante calculará el impuesto según la fortuna total y luego deducirá el impuesto cobrado en otro país por los bienes que le corresponden.-

Estas son las conclusiones a que llegó el comité de Financistas.-

La Sociedad de las Naciones encomendó, además, un año después, a un Comité de técnicos la elaboración de proyectos prácticos para evitar la doble imposición tomando como base el informe de los financistas aludido recientemente.- Este Comité fué constituido por delegados de Bélgica, Checoslovaquia, Francia, Gran Bretaña, Holanda, Italia y Suiza.- Expidió su informe el 7 de febrero de 1925.- Las medidas aconsejadas para evitar la doble imposición en materia de sucesiones son las mismas preparadas para los réditos.-

Esta Comisión de consejeros técnicos opinó que el estado del domicilio del causante es el único que puede recaudar el impuesto general sobre las sucesiones, deducíndosele el pagado en otro estado por los bienes situados en su jurisdicción.- Preveía además la forma como deberían hacerse las deducciones.- En cuanto a las dificultades que pudieran suscitarse por la diversidad de sistemas fiscales, dejaba librada la solución a los convenios a celebrarse entre los distintos estados.-

Una de las resoluciones más importantes de este Comité es la que concierne a la determinación del domicilio fiscal.- El ha sido definido de la siguiente manera: "será considerado como estado del domicilio aquel en el cual el "de cuius" tenía en el momento de su muerte, elegida su residencia con la intención manifiesta de mantenerla".- Con respecto a los estados que no puedan aceptar íntegramente esta definición admitía el Comité, que pueden mantener su legislación interna y cuando resultase una doble imposición se podría evitar, ya sea basando el impuesto sobre el principio de la nacionalidad, ya sobre el del lugar del principal establecimiento, o bien, aceptar el temperamento de la desgravación.-

Las conclusiones de este Comité, formado por técnicos de diversos estados europeos, sufrieron la influencia de las tendencias seguidas en dichos estados.- Los países de Europa, exportadores de capitales, tienen interés en hacer primar el principio del domicilio sobre el de la dependencia económica.- Sin embargo, los miembros del Comité no dejaron de reco-

nocer que era necesario escuchar la opinión de técnicos de otros países y sobre todos de aquellos que estaban en condiciones económicas distintas a la de los que se encontraban representados y al efecto, recomendaron la realización de una conferencia con una delegación más numerosa.- El Consejo de la Sociedad de las Naciones aprobó este temperamento en sus sesiones de 11 de marzo y 11 de junio de 1925 y resolvió invitar para que integren el Comité con un delegado a Alemania, Estados Unidos de Norte América, Japón, Polonia, Venezuela y a nuestro país.- El gobierno argentino aceptó la invitación y designó como delegado al Dr. Salvador Oria.-

El delegado argentino participó activamente en las deliberaciones del Comité desde su primera sesión realizada el 17 de mayo de 1926, en la que expuso cual era el pensar del Gobierno argentino sobre este particular.- Desde un principio puso de manifiesto que, dada la naturaleza de la cuestión tratada que estaba íntimamente ligada a la situación económica de cada estado, necesariamente deberían perfilarse, en el seno del Comité, dos tendencias que dividirían a los delegados en dos sectores: el americano y el europeo.-

El delegado venezolano en todas las ocasiones se ha manifestado concorde con el pensar del representante argentino, cuyos alegatos no eran sino una defensa de los intereses de todos los países del continente.-

Nuestro delegado en su informe elevado al Gobierno nacional, comentando las resoluciones a que había llegado el Comité el año anterior, sostenía que el principio del

domicilio se exageraba en los casos del impuesto general sobre la renta y se llegaba a concusiones extremas cuando se lo extendía al impuesto sobre la fortuna, el capital o las sucesiones, dando a los estados que resultaban favorecidos por este principio, una acción extensa y extraterritorial⁽¹⁾.-

El 12 de abril de 1927 el Comité de expertos técnicos presentó su informe que contiene varios proyectos de convenciones bilaterales y entre ellas figura una para evitar la doble imposición internacional en materia de derechos sucesorios.-

El Comité tomó como punto de partida la concepción, según la cual, es completamente necesario definir en que condiciones existe identidad de imposición en cada caso particular.- Admitió en general el principio del domicilio para la aplicación del impuesto sucesorio.- El principio de la nacionalidad no fué sino reconocido subsidiariamente.- Reconoció que los bienes situados en un país distinto del domicilio del causante podrían ser impuestos por aquel.- Además fijó las normas para las deducciones y para la repartición de las deudas y recomendó la constitución de una instancia superestadual que entendiese en los conflictos surgidos por la interpretación o aplicación de las convenciones.-

El proyecto de convención va acompañado de un comentario, nutrido e interesante .-

-
- (1) Memoria del Departamento de Hacienda correspondiente al año 1926.- Buenos Aires, 1927, pags. 979/1009.-
(2) Société des Nations; Double imposition et évasion fiscale rapport présenté par la réunion générale d'experts gouvernementaux.- Ginebra, 1923, pags. 22 y 13.-

b). Disposiciones de la legislación interna de los estados:

Si observamos los distintos elementos que influyen en las leyes de los estados para determinar el lugar en que deben ser impuestas las sucesiones, veremos que ellos pueden agruparse y dividirse en cuatro sistemas: nacionalidad, domicilio, situación de los bienes y dependencia económica.-

El sistema de la nacionalidad es de todos ellos el más antiguo - el que en la actualidad tiene menos aplicación.- Sostiene que el individuo está bajo el imperio de las leyes del país donde ha nacido y en consecuencia, las disposiciones fiscales del mismo con las que deben regir la sucesión a su muerte, sea cual fuere su domicilio o el lugar donde estén situados los bienes.-

A medida que el vínculo político entre el ciudadano y el estado de origen iba perdiendo importancia por el constante desarrollo de las relaciones internacionales, el sistema de la nacionalidad fue abandonado por los países que lo mantenían y en nuestros días ha quedado reducido a su mínima expresión.-

El segundo sistema es el del domicilio.- Se considera como tal al último que ha escogido el causante con ánimo de permanecer en él.- El vínculo entre el habitante y el país de su residencia es el que faculta a éste, según los sostenedores del sistema, a disponer la sucesión de aquél al tiempo de su muerte.-

El sistema de la situación de los bienes, reconoce al estado donde están ubicados dichos bienes la facultad de gravarlos al tiempo de ser transmitidos por herencia o donación.-

El sistema de la dependencia económica, no tiene para nada en cuenta el vínculo político que pueda existir entre el estado y el autor de la sucesión y reconoce solamente el vínculo económico creado por la relación de dependencia que puede existir entre el bien hereditado y el país donde está situado o ha sido producido.- De acuerdo con este criterio, para cada bien del patrimonio se aplicará el impuesto que determine su condición económica.- Así se aplicará la ley del "situs" cuando se trate de inmuebles, negocios, muebles adheridos a aquéllos, senovientas^y depósitos bancarios.- Los navíos estarán sujetos a la ley del lugar de su matrícula.- Los créditos personales se registrarán por la ley del país donde deba cumplirse la obligación y los hipotecarios y prendarios por la del lugar donde se halla radicado el bien.- Los títulos de la deuda pública deberán estar impuestos en el país deudor y los títulos representativos de acciones u obligaciones de sociedades comerciales en el estado donde ellas desarrollan sus actividades.- Este sistema tiene el inconveniente de que en algunos casos es difícil establecer la dependencia económica de un bien, pero no hay duda que es el más justo de todos, y ha sido sostenido y defendido, como hemos visto, por personas que son autoridades en la materia.-

Hasta antes de la guerra europea los países que tenían impuestos sucesorios basados total o parcialmente en el sistema de la nacionalidad eran : Alemania, Austria Hungría, España, Méjico, Rumania /y en Suiza algunos cantones.-

Después de la guerra conservaban en forma parcial este sistema Finlandia, Hungría, Méjico, Rumania/^{España} y algunos cantones suizos.-

En Finlandia la ley del 30 de diciembre de 1921 admite en parte la nacionalidad, pues, establece que el impuesto se debe sobre los inmuebles situados en Finlandia, sobre los muebles adheridos a ellos y los utilizados en empresas económicas en el país, sobre los muebles situados en el mismo territorio al tiempo de la muerte del causante y sobre los bienes muebles pertenecientes a finlandeses, cualquiera sea su situación.-

En Hungría el principio de la nacionalidad es esencial.- La sucesión de un húngaro es imponible en todas las circunstancias.- La sucesión de un extranjero con bienes en Hungría y domiciliado al morir en otro país, esta exenta de impuesto, siempre que el estado del domicilio conceda reciprocidad.-

En Méjico, los bienes muebles heredados por mejicanos o donados a ellos en cualquier país están sujetos al impuesto nacional.-

En Rumania, la ley del 28 de julio de 1921, aplica el impuesto sucesorio a la herencia del rumano aunque su último domicilio hubiera sido fijado en el extranjero.-

En España, en todas las sucesiones de o a españoles, se cobrará el impuesto sucesorio por todos los bienes muebles, créditos, acciones, acciones, títulos, obligaciones o valores aún cuando ellos se encuentren fuera del territorio español.-

En Suiza, en el cantón de los Grisones, según la ley del año 1918, el impuesto sucesorio se relaciona con la nacionalidad del causante, pero para evitar conflictos con otros cantones o estados extranjeros, se permiten deducciones de los impuestos cobrados por aquellos, siempre que exista una pretensión fundada.-

En nuestro país el principio predominante es el del "situs".- Igual criterio adoptan Italia, Japón, Grecia y casi todos los países del Continente Americano.-

La mayoría de las naciones europeas aplican el sistema del "situs" solo para los bienes inmuebles y adoptan el del domicilio para los restantes.-

2). Acuerdo internacionales:

Con el fin de evitar las dobles im-
posiciones numerosos Estados han firmado convenciones bilaterales.-

Antes de la guerra europea lo habían hecho Países Bajos y el Solvèrein en 1851, renovado más tarde por el Imperio Alemán en 1873 y 1898.-

Gran Bretaña y Suiza (Canton de Vaud), el 27 de agosto de 1872.-



Austria y Francia, en 1896.-
Rusia y Hunamarca, en 1913.-
Rusia y Grecia, en 1913.-

Después de la guerra el número de tratados concertados es nutrido.- Los estudios y trabajos realizados por la Sociedad de las Naciones han contribuido a ello en forma decisiva.-

La mayor parte de las convenciones firmadas se han basado parcial o totalmente en el proyecto preparado por el Comité de Expertos que ya hemos citado⁽¹⁾ y cuyo texto es el siguiente.

"Art. 1º La presente convención tiende a evitar a los contribuyentes de los estados contratantes la doble imposición en materia de derechos sucesorios".-

Son considerados como derechos sucesorios en el sentido de esta convención :

a).....

b).....

c)..... "

"Art. 2º Los impuestos sobre la sucesión se establecen por el Estado del domicilio del "de cuius", es decir por el Estado en que el "de cuius" tenía al tiempo de su fallecimiento fijada su residencia con la intención manifiesta de mantenerla."-

(1) Supra, pag. 208.

"El cálculo puede hacerse sobre la totalidad de los bienes dejados por el difunto, comprendidos los situados en el extranjero; pero, llegado el caso, las deducciones previstas en el artículo 4º se efectuarán y solo se percibirá la diferencia".-

"A falta de domicilio, en el sentido del párrafo precedente, el estado del cual dependa el "de cujus" es considerado como estado del domicilio".-

"Art. 3º Si el "de cujus" que estaba domiciliado en uno de los estados contratantes deja bienes en/otro estado, éste pueda percibir los impuestos sucesorios sobre dichos bienes, pero solamente aplicando la tasa correspondiente a cada bien, según su valor con exclusión de los otros elementos del activo situados en cualquier otro estado".-

"Art. 4º Para salvar la doble imposición resultante de la aplicación simultánea de los dos artículos precedentes el estado del domicilio del "de cujus" permitirá que se efectue la deducción del menor de los dos montos correspondientes a las categorías de bienes más abajo especificados".-

a). El derecho efectivamente liquidado en el estado del domicilio sobre los elementos del activo situado en el extranjero ;

b). el monto efectivo del derecho a pagar sobre estos elementos del activo en el estado en que están situados".-

Las categorías arriba mencionadas son las siguientes:

a). Inmuebles y muebles vinculados a ellos;

b). Todas las otras categorías de bienes que podrán ser es-

pecificados por las partes contratantes."

"Art. 5°. Las deudas correspondientes a los bienes determinados o garantizados por éstos son imputables a dichos bienes.- Las otras deudas serán repartidas entre las diversas categorías de elementos del activo determinadas conforme a los acuerdos especiales que existan entre las partes contratantes "-

"Art. 6°. Si surgiera una diferencia entre los estados contratantes con respecto a la interpretación o a la aplicación de las disposiciones de la presente convención y si estas diferencias no pueden ser solucionadas directamente por los estados o por cualquier otro medio de arreglo amigable, podrán ser sometidas al organismo técnico que la Sociedad de las Naciones podrá designar al efecto.- Este organismo técnico, propondrá una solución después de haber oído a las partes y de haberlas reunido en caso necesario.-

Los Estados contratantes podrán convenir, con anterioridad a la instancia, aceptar como decisiva la solución que formule dicho organismo.- En el caso contrario esta solución no obligará a los estados contratantes, a menos que, sea aceptada por cada uno de ellos, y los estados conservarán la libertad, sea después de haber recurrido al procedimiento más arriba mencionado, sea para reemplazar este procedimiento de recurrir a cualquier otro medio arbitral o judicial de su elección, coarregida la instancia ante la Corte permanente de Justicia internacional, para todas las materias que son de la competencia de la Corte según los términos de su estatuto.-

Abierto el procedimiento ante el organismo indicado más arriba

o formulada la solución por éste, ello no entrará, en ningún caso, la suspensión de la medida que es objeto del litigio; lo mismo ocurrirá en el caso de una instancia ante la Corte permanente de Justicia internacional, a menos que ésta decida otra cosa, según los términos del artículo 41 de su estatuto".-

Los países que, desde el final de la guerra de 1914-18 hasta la fecha, han firmado convenciones tendientes a evitar dentro de sus territorios la doble imposición en materia de sucesiones son los siguientes: ⁽¹⁾

1. Austria y Checoslovaquia, el 11 de febrero de 1922.-
2. Alemania y Checoslovaquia, el 18 de marzo de 1922.-
3. Alemania y Austria, el 28 de mayo de 1922.-
4. Alemania y Dantzig, el 19/22 de noviembre de 1923.-
5. Alemania y Hungría, el 26 de noviembre de 1923.-
6. Austria y Hungría, el 8 de noviembre de 1924.-
7. Polonia y Checoslovaquia, el 23 de abril de 1925.-
8. Austria y Polonia, el 24 de noviembre de 1926.-
9. Hungría y Polonia, el 12 de mayo de 1928.-
10. Suiza y Alemania, el 15 de julio de 1931.-
11. Hungría y Rumania, el 16 de junio de 1932.-
12. Rumania y Checoslovaquia, el 20 de junio de 1934.-
13. Alemania y Suecia, el 14 de mayo de 1935.-

(1) La Sociedad de las Naciones ha publicado una colección de estas convenciones en: Double imposition et évacion fiscale.- volúmenes I al VI.- Ginebra, 1928, 1929, 1930, 1931, 1933 y 1936.-

Además han acordado evitar la doble imposición en materia de sucesiones mediante un cambio de notas, los siguientes países:

Unión Sud Africana y Totesia del Sud, 8/21 de abril de 1982.-

Dinamarca y Alemania, 8/13 de enero de 1984.-



CAPITULO VI

CONVENIOS QUE COMPLEMENTAN O MODIFICAN AL IMPUESTO SUCESORIO

UNARIO:



- BIBLIOTECA
- 89. Generalidades.-
 - 90. Títulos al portador.-
 - 91. Bienes morales.-
 - 92. Impuesto al mayor valor.-

89. GENERALIDADES:

Al estudiar el problema de la evasión y del fraude hemos tenido oportunidad de ver que ciertos bienes, por su naturaleza, escapan fácilmente al impuesto sucesorio y las medidas fiscales preventivas o represivas resultan impotentes para evitarlo, pues la constatación de la existencia de dichos bienes se basa en la mayoría de los casos en la declaración del contribuyente.- Hay además otros bienes, los poseídos por las corporaciones que no transmiten su patrimonio por causa de muerte que están exceptuados del pago del impuesto que soportan los que son poseídos y transmitidos por las personas físicas. Unos y otros están situados en una posición privilegiada sobre

los demás bienes.- De ahí que se haya tratado de corregir estas lagunas en la legislación fiscal buscando la implantación de otros tributos .- De ellos y del impuesto al mayor valor de las sucesiones nos ocuparemos en este capítulo .-

90. TITULOS AL PORTADOR:

El incremento cada día más considerablemente que van adquiriendo las sociedades por acciones y la emisión de obligaciones públicas y privadas al portador en las cuales se invierten ingentes sumas de dinero, ha creado un serio problema para la legislación fiscal de las sucesiones.- Ante la imposibilidad de encontrar solución dentro de las mismas leyes de impuesto sucesorio se han buscado soluciones proyectando la subrogación de este tributo por otro exclusivo para los valores al portador.-

Entre los autores que se han ocupado de la cuestión figura el financiero italiano Federico Quasti, quien proponía excluir de los inventarios sucesorios, a los efectos del pago del impuesto, todos los títulos al portador que quedarían libres del gravamen sucesorio.- En cambio proponía aplicar a estos valores un impuesto que se cobraría anualmente como complemento del que grava a las rentas ⁽¹⁾ .-

Otro autor italiano, Jannacone, que sin su-

(1) Quasti, Federico: Il regime fiscale delle successioni e delle donazioni.- Milán 1922, citado por Pugliese Mario: Come ripristinare l'imposta di successione, Milán 1926, pag. 215.-

plantar al actual impuesto sucesorio proponía un sistema muy original consistente en agregar a los títulos negociables al portador un certificado de impuesto análogo al "certificate of discharge" del "estate duty" inglés⁽¹⁾ .-

En su ejemplo, Janneaconne, establecía para el actual gravamen a las sucesiones tipos de imposición que variarían entre el 2 y el 15 % y junto a él crearía un impuesto facultativo sobre el precio de emisión de los títulos al portador equivalente al 2 % de su valor.- Este impuesto facultativo podría ser pagado al adquirirse el título o bien dentro de los diez años, plazo de duración del mismo.- El que abonase el impuesto al momento de la emisión quedaría liberado de todo impuesto sucesorio dentro del plazo de los 10 años.- Si su pago era diferido debería abonarse con un recargo que iba creciendo diariamente de acuerdo a la siguiente fórmula :
 $a = 2 + 0,003 x$, en la cual el término "x" era el número de días transcurridos entre las fechas de emisión del título y de pago del impuesto.- Quien no hubiese pagado el impuesto dentro de los diez años debería hacerlo al vencer este plazo en cuyo caso el monto a pagar, según la fórmula antes citada, sumaría 13 % .-

Como el valor del certificado sería por diez años, fenecido este plazo debería comenzar un nuevo periodo

(1) Fugliese, Mario: op . cit. pag. 215 y sig.-

con el impuesto inicial del 2 %.-

Al heredero que le tocase recibir títulos al portador en una sucesión, podrían presentársele dos circunstancias:

1a. que el causante haya abonado el impuesto facultativo sobre dichos títulos antes de morir, en cuyo caso quedaría completamente libre del impuesto sucesorio.-

2a. que el impuesto facultativo no haya sido abonado.- En este caso tendría derecho a optar por el procedimiento que más le conviniese, ya sea pagando el impuesto sucesorio, pagando el impuesto facultativo sobre los títulos, o bien, esperar que se cumplan los diez años de plazo para abonar el segundo de los gravámenes.-

Como se ve, el proyecto de Jannacón es muy interesante pero de aplicación impracticable.- Evitaría si la evasión y el fraude en el impuesto sucesorio pero en cambio, traería un entorpecimiento en el movimiento comercial de dichos valores que en definitiva resultaría contraproducente.-

Las demás proposiciones emitidas sobre este particular se basan en fórmulas teóricas como las de Jannacón.- Por ello creemos que por el momento es imposible pensar en buscar un sustituto del impuesto sucesorio para los valores al portador.- La única solución factible consiste en crear un tributo a la negociación de títulos o aumentar sus tarifas donde ya existe.- Verdad que este impuesto no tiene correlación alguna con el que grava a las transmisiones gratuitas, pe-

ro como no se trata de reemplazarlo, sino ^{de} permitir que el riesgo pueda resarcirse de las pérdidas ocasionadas por la evasión y el fraude, este medio satisfará en parte tal objetivo.-

91. ENTES MORALES:

Los entes no sujetos a las contingencias de la vida humana tienen una existencia indefinida o al menos prolongada por un periodo de años muy superior al que, término medio, alcanza el hombre.- Por esa razón sus bienes no están sujetos al gravamen que periódicamente pagan los poseídos por estos últimos y transmitidos gratuitamente; pero en varios estados se los ha impuesto con un tributo compensatorio.-

Este impuesto se aplica ya sobre el valor de los bienes poseídos por estas corporaciones ya como complemento del impuesto anual sobre la renta.- Se lo conoce con la denominación de impuesto de mancuerna y se aplica en varios países de Europa y en algunos de América.-

En Francia fué creado por ley del 20 de febrero de 1849 y alcanza según el texto legal, a las corporaciones que tienen existencia propia y que subsisten independientemente de las mutaciones que puedan existir en sus miembros, con excepción de las sociedades comerciales.- Afecta pues a los departamentos, comunas, congregaciones religiosas autorizadas, sociedades científicas etc.- Están libres del pago

el Estado y los entes públicos nacionales.-

Para calcular el tipo de este gravamen se ha observado que el promedio de los derechos de mutación percibidos todos los años por los inmuebles transmitidos por causa de muerte equivalía, término medio, al 5 % de la renta de dichos inmuebles, por ciento éste que ^a la vez representaba 68 centésimos y medio por cada franco del impuesto territorial.- El impuesto quedó fijado por la ley de 1849 en esa suma.-

Con posterioridad se han dispuesto numerosas modificaciones en la tarifa y a la fecha se ha fijado en el 13 % del impuesto territorial (principal) por ciento que se reduce a 9 % cuando los contribuyentes son los departamentos, las comunas y los establecimientos de asistencia social y beneficencia.-

Como este impuesto de manomuerta no alcanzaba sino a los bienes inmuebles dejando libres a los muebles y a la vez escapaban de él las congregaciones no autorizadas se creó un nuevo impuesto denominado derecho de acrecentamiento ("droit de accroissement") consistente en un adicional pagable anualmente con el impuesto que grava a los réditos de las congregaciones religiosas autorizadas o no.- Las primeras pagan el 0,40 % del impuesto a la renta y las otras el 0,50 %.- La diferencia se debe a que las congregaciones religiosas no autorizadas, como acabamos de decir, están libres del impuesto de manomuerta y en cierto modo este recargo viene a resultar compensatorio.-

En Italia este tributo afecta también a la renta de los entes morales.- Se calcula sobre la renta real o presunta de todos los bienes pertenecientes a las provincias, municipios, hospicios, sociedades de socorros mutuos, asilos, hospitales, congregaciones religiosas y demás personas morales perpetuas con excepción de aquellas cuya renta sea inferior a 300 liras y excluidas también las porciones correspondientes a las casas destinadas a habitación de los ministros del culto, a las obras de beneficencia o escuelas y a la administración municipal o provincial.-

El tipo de imposición fué en un principio de 4,5 y luego elevado a 7,20 %, pero para las obras de caridad se reduce hasta el 0,50 %.-

En Gran Bretaña existe el "corporation duty" semejante al impuesto de sucesiones italiano, al cual nos hemos referido ya en otro lugar de este trabajo⁽¹⁾.- La cuota de esta contribución es el 5 % de las rentas de los entes imposables.-

En España el origen de este tributo se encuentra en la Edad Media cuando el Rey Jaime de Aragón exigió el pago de 4 reales y 8 maravedís por cada 15 reales y 2 dineros de capital adquiridos por las instituciones de manos muertas en Cataluña, Valencia, Rosellón y Cerdeña.- Posteriormente por decreto de agosto 24 de 1795 se fijó en el 15 % del valor de las fincas y demás derechos reales que adquiriesen las instituciones nombradas.-

La ley de 1910 modificó este gravamen estable-

ciéndolo a razón de 0,25 % sobre el valor de todos los bienes que fuesen poseídos por las asociaciones corporaciones y demás entidades de carácter permanente.- Dos años después el derecho fué reducido a 0,15 % ,pero por ley del 29 de abril de 1920, volvió a retornar a 0,25 %.-

Actualmente está en vigencia la ley del 20 de enero de 1932 y denomina a este tributo "Impuesto a las personas jurídicas".- El objeto según el texto legal es gravar el valor comprobado de todos los bienes de todas clases pertenecientes a las asociaciones, corporaciones, fundaciones y en general a las personas jurídicas con personalidad propia, independientemente de las mutaciones que puedan ocurrir en las personas que las formen, administren o disfruten , y que no sean susceptibles de transmisión hereditaria.-

Estan exentes de esta carga el Estado por los bienes que le pertenecen, sean del dominio público o propiedad privada del mismo; los municipios y provincias; las colecciones de interés histórico; los establecimientos de beneficencia que tengan carácter público y las casas de los gobiernos extranjeros, a título de reciprocidad.-

Pueden gozar de la exención por concesión especial del gobierno: las obras destinadas a fines benéficos, las fundaciones para premios, las asociaciones obreras con fines instructivos y también las congregaciones religiosas , de acuerdo a la ley de Congregaciones del 2 de junio de 1933.-

El tipo del impuesto se mantiene en 0,25 % del valor capital de todos los bienes muebles e inmuebles poseídos por los entes gravados.-

En el Uruguay la ley de impuesto a las herencias y donaciones del 16 de julio de 1910 estableció un impuesto a "las colectividades que tengan existencia propia y subsistan independientemente de los cambios de su personal, con excepción de las sociedades colectivas o en comandita".- La tarifa ha sido fijada en un tercio por mil de su capital realizado.- Este impuesto se paga como sustituto del de herencias y en consecuencia las acciones de sociedades anónimas que formen parte del activo de alguna sucesión están exentas del pago del impuesto .-

En realidad este tributo es exclusivo para las sociedades anónimas pues los demás entes jurídicos están exentos de él .- Es pues éste un caso contrario al de las otras leyes citadas.-

El artículo 6º de la ley del 16 de octubre de 1922 elevó a 1 por mil la cuota de este tributo .-

En Chile se estableció en 1929 el impuesto a las personas jurídicas .- Esta contribución se paga cada 33 años y corresponde al 3 % del valor de los bienes raíces poseídos por las instituciones con personería propia.- Están exentos de él los bienes de las personas de derecho público, los templos y sus dependencias destinadas al culto, los bienes que pertenezcan a personas jurídicas de derecho privado siempre que sean fundaciones de beneficencia pública o de instrucción .-

En nuestro país los entes morales no están gravados con ningún impuesto sucesorio del sucesorio, .-

si se exceptua la disposición contenida en la ley de impuesto a las herencias de la Provincia de Entre Rios que cobra a las sociedades anónimas un impuesto anual equivalente a la treinta-y cinco ava parte del impuesto sucesorio que pagan los herederos en línea recta, aplicable sobre el valor de los bienes ⁽¹⁾.

92. IMPUESTO AL MAYOR VALOR:

Nos limitaremos a dar una *simpã* referencia de este tributo que prácticamente no es un impuesto sucesorio ni tiene nada de común con él, se trata de una contribución exigida por el acrecentamiento del valor de los bienes y que por seguridad y comódidad se aprovecha para aplicarla el momento en que dichos bienes son objeto de una transmisión por causa de muerte.- Se lo ha conocido en Gran Bretaña y en Alemania, pero en ninguno de ambos estados prosperó .-

Todas las objeciones y reservas hechas al impuesto al mayor valor en general pueden referirse a éste en particular.- Su aplicación es problemática por las dificultades que se presentan para calcularlo y por los elevados gastos que su liquidación y percepción demandan.-

(1) Infra, pag. 349.

CAPITULO VII

EL IMPUESTO SUCESORIO EN LA LEGISLACION EXTRANJERA

SUMARIO:

93. Generalidades.- 94. Alemania.- 95. Austria.- 96. Bélgica.- 97. Bolivia.- 98. Brasil.- 99. Bulgaria.- 100. Centro América.- 101. Colombia.- 102. Cuba.- 103. Checoslovaquia.- 104. Chile.- 105. Dinamarca.- 106. Ecuador.- 107. España.- 108. Estados Unidos de Norte América.- 109. Francia y sus colonias.- 110. Gran Bretaña, Irlanda y los dominios.- 111. Holanda.- 112. Italia.- 113. Japón.- 114. México.- 115. Noruega.- 116. Paraguay.- 117. Perú.- 118. Polonia.- 119. Portugal.- 120. Rusia.- 121. Suecia.- 122. Suiza.- 123. Uruguay.- 124. Venezuela.- 125. Otros países.-

93. GENERALIDADES:

El impuesto sucesorio está, en la actualidad, legislado en casi todos los países del mundo.- El sistema progresivo, aplicado ya para graduar el impuesto al acervo total

o bien el gravamen que afecta a las porciones hereditarias, ha sido adoptado en general, salvo raras excepciones.-

Durante estos últimos años varios gobiernos han revisado sus leyes introduciendo numerosas reformas.- Las más importantes son la supresión del impuesto global, la rebaja de los tipos del gravamen individual a las hijuelas y la desgravación total o parcial del patrimonio familiar sobre todo en los hogares numerosos.- Estas reformas se van acentuando cada día más y, a juzgar por los movimientos que en estos momentos pueden observarse, ellas tienden a consolidarse y a generalizarse a medida que los otros estados van proyectando la modificación de sus leyes.-

A continuación analizaremos las principales disposiciones de la legislación positiva de los diversos estados extranjeros.-

94. ALEMANIA:

En este país esta en vigencia la "erbschaftsteuergesetz" o sea la ley de impuesto sucesorio sancionada el 10 de octubre de 1934 que impone a las adquisiciones por causa de muerte, las donaciones por actos entre vivos y las demás liberalidades gravadas por una afectación especial y que importen un beneficio gratuito para el adquirente.-

Se reconocen cinco clases de contribuyentes para los cuales rigen tarifas distintas.- La composición de dichas clases es la siguiente:

Clase I: a). El cónyuge cuando no está exceptuado del impuesto.- b). Los hijos.- Son considerados tales: los hijos legítimos, los adoptivos y aquellos que se encuentran en la misma situación jurídica que los hijos legítimos; los hijos naturales, por la parte que recibieran de su madre y cuando fueran reconocidos por el padre, por la parte recibida de éste; y por último los hijos políticos del causante.-

Clase II. Los descendientes de las personas designadas en la clase I, bajo la letra b).-

Clase III: Los padres, abuelos y otros ascendientes; los padres políticos y los hermanos.-

Clase IV: Los tíos, y los descendientes de hermanos en primer grado.-

Clase V. Todos los otros adquirentes no comprendidos en las clases anteriores.-

La tarifa del impuesto para cada una de las clases ha sido fijada de acuerdo a la escala que transcribimos en la página siguiente y es aplicable a la porción que beneficia a cada heredero, donatario o legatario.-

Se reconocen las siguientes exenciones:

Al cónyuge si en la época de ser impuesto tiene hijos nacidos en su matrimonio con el causante, o personas que estén en igual condición jurídica que éstos, o tiene a su cargo a unos y otros.-

Además todos los herederos de la clase I están exceptuados del impuesto hasta los primeros 30.000 reichsmarks; los de la clase II hasta 10.000 rs; los de las

TARIFAS DE LA LEY ALEMANA DE 1934

Para las adquisiciones que no pasen de reichsmark	Clase I	Clase II	Clase III	Clase IV	Clase V
	3	3	3	3	3
10.000....	2,0	4,0	6,0	8,0	14,0
20.000....	2,5	5,0	7,5	10,0	16,0
30.000....	3,0	6,0	9,0	12,0	18,0
40.000....	3,5	7,0	10,5	14,0	20,0
50.000....	4,0	8,0	12,0	16,0	22,0
100.000....	4,5	9,0	13,5	18,0	24,0
150.000....	5,0	10,0	15,0	20,0	26,0
200.000....	5,5	11,0	16,5	22,0	28,0
300.000....	6,0	12,0	18,0	24,0	30,0
400.000....	6,5	13,0	19,5	26,0	32,0
500.000....	7,0	14,0	21,0	28,0	34,0
600.000....	7,5	15,0	22,5	30,0	36,0
700.000....	8,0	16,0	24,0	32,0	38,0
800.000....	8,5	17,0	25,5	34,0	40,0
900.000....	9,0	18,0	27,0	36,0	42,0
1.000.000....	9,5	19,0	28,5	38,0	44,0
2.000.000....	10,0	20,0	30,0	40,0	46,0
4.000.000....	11,0	21,0	32,0	42,0	48,0
6.000.000....	12,0	22,0	34,0	44,0	51,0
8.000.000....	13,0	23,0	36,0	46,0	54,0
10.000.000....	14,0	24,0	38,0	48,0	57,0
Mayores.....	1,50	25,0	40,0	50,0	60,0

clases III y IV hasta 2.000 rs. y los de la clase V hasta 500 rs.-

El ajuar y los muebles de la casa del causante están eximidos de ser incluidos en las listas de bienes para determinar el monto imponible, en su totalidad cuando los adquieren los herederos de las clases I y II y hasta 5000 rs. para los herederos de las clases III y IV.- Los otros muebles corporales son deducibles hasta 5.000 rs. para las clases I y II, hasta 2.000 rs. para las clases restantes.- Tampoco se paga impuesto por las colecciones artísticas hasta un valor de 30.000 rs.-

No están gravadas las adquisiciones gratuitas que haga el estado nacional o los estados locales; el partido nacional-socialista, las iglesias alemanas, las fundaciones, asociaciones o establecimientos religiosos alemanes y las instituciones de beneficencia pública.-

En cuanto a los gastos que la ley permite deducir son: los del sepelio y funerales del causante, los del juicio sucesorio y las deudas reconocidas de legítimo abono.-

Para la tasación de los bienes patrimoniales se aplican las disposiciones generales que al efecto establece el Reglamento de evaluación.- Los bienes destinados a una explotación son objeto de una tasación especial.- Los valores cotizables se estiman por el precio de su tasación en las bolsas de títulos.- Los demás bienes se evalúan expresamente.- cuando son muebles y por su renta real o presunta cuando se trata de inmuebles.-

Las defraudaciones son penadas con multas que puede llegar a 20 veces el valor defraudado y también se castigan con prisión.-

Los estados particulares no pueden aplicar impuesto sucesorio propio pero en cambio tienen una participación del 20 % de los ingresos de las sucesiones que correspondan a su territorio .-

95. AUSTRIA:

Al comenzar la guerra europea Austria modificó su ley de impuesto sucesorio , variando los tipos de gravamen a raíz del aumento decretado entre 1.1/4 y 20 % .-Terminada la guerra se establecieron nuevas tarifas.- Los herederos directos quedaron gravados con tipos oscilantes entre el 1.1/4 y el 6 % y los extraños entre 10 y 30 % .- Además de esta contribución que se exige sobre el monto de las porciones sucesorias existe otro impuesto global que se aplica cuando el patrimonio total es superior a 10.000 coronas.- Sobre esta suma y 100.000 kr. se paga el 1 % y para las fortunas mayores se establecieron otros tipos hasta el 8 % .-

Independientemente de estas dos contribuciones nacionales , las ciudades o distritos pueden cobrar un adicional propio.-

96. BELGICA:

La más reciente de las disposiciones fiscales en materia de sucesiones es el Código Belga de los Derechos de Sucesión del 31 de marzo de 1936.-

El impuesto que establece este Código fiscal se aplica sobre el monto de las hijuelas hereditarias, legados o donaciones .-

Se permiten deducir del activo sujero a impuesto las deudas del cuasante existentes y comprobadas al tiempo de su muerte y los gastos funerarios.-

Los herederos legítimos o testamentarios, los legatarios y donatarios están obligados a declarar los bienes y a estimar su valor cuando son muebles o inmuebles, el cual está sujeto a la aprobación de la autoridad fiscal.- Cuando hay créditos ha cobrar en el activo , éstos deben ser estimados por su monto nominal ; los papeles cotizables se estiman por el precio de cotización o por su valor venal; las rentas perpetuas por el múltiplo de 20 correspondiente a una anualidad.-

Se reconocen las siguientes exenciones:

Para los herederos en línea directa o entre esposos siempre que éstos hayan tenido más de un hijo en su matrimonio, cuando el valor de la porción hereditaria no excede de 7000 francos belgas.-

Para los demás herederos cuando el monto de su porción no pas de 3.500 fcs.

Las donaciones o legados que benefician al Estado o a los establecimientos públicos de su dependancia están completamente libres de impuesto.-

Se reconocen las siguientes reducciones:

Para todos los herederos, legatarios o donatarios el 2 % del impuesto que le corresponde pagar, por cada hijo legítimo que tenga al momento de abonar el impuesto.- Este porcentaje se eleva a cuatro cuando el heredero es el cónyuge superviviente.- Para los bienes que dentro del año sean transmitidos gratuitamente por segunda vez el total del impuesto siempre que sea menor que el pagado la primera vez.-

Los tipos aplicables varían entre el 1,25 y el 60 % de acuerdo a la tarifa que transcribimos en la página 236.-

Las provincias, comunas y los establecimientos públicos dependientes de ellas pagan un derecho único del 6%. Los legados hechos a las instituciones belgas que no tienen fines lucrativos pagan el 8 %.-

Los contribuyentes radicados dentro del reino tienen obligación de depositar su declaración dentro de los seis meses de producido el fallecimiento del causante o de recibida la donación, este plazo se amplía a siete y ocho meses para los que estén radicados fuera de Bélgica.- El impuesto debe ser abonado dentro de los dos meses subsiguientes a los plazos antes citados.- Después de ellos se les aplica un interés punitivo.- El Código fiscal belga contiene una serie de disposiciones relativas a la liquidación y pago del impuesto y medidas penales para los que las violen.-

(Pesos. Lev. e)		PARARENTESCO (1)					
		I	II	III	IV	V	VI
VALOR DE LAS PORCIONES		%	%	%	%	%	%
1 a	10.000	1,25	6,--	10,--	12,--	14,--	16,--
10.000 a	25.000	1,50	6,--	10,--	12,--	14,--	16,--
25.000 a	50.000	2,00	6,--	10,--	12,--	14,--	16,--
50.000 a	100.000	2,50	6,--	10,--	12,--	14,--	16,--
100.000 a	500.000	3,--	7,--	10,--	12,--	14,--	16,--
500.000 a	1.000.000	3,50	8,--	12,--	14,--	16,--	18,--
1.000.000 a	2.000.000	4,50	10,--	16,--	18,--	20,--	22,--
2.000.000 a	3.000.000	5,50	11,--	20,--	22,--	24,--	26,--
3.000.000 a	4.000.000	6,50	14,--	24,--	26,--	28,--	30,--
4.000.000 a	5.000.000	7,50	16,--	28,--	30,--	32,--	34,--
5.000.000 a	6.000.000	8,50	18,--	32,--	34,--	36,--	38,--
6.000.000 a	7.000.000	9,50	20,--	36,--	38,--	40,--	42,--
7.000.000 a	8.000.000	10,50	22,--	40,--	42,--	44,--	46,--
8.000.000 a	9.000.000	11,50	24,--	44,--	46,--	48,--	50,--
9.000.000 a	10.000.000	12,50	26,--	48,--	50,--	52,--	54,--
Demás de	10.000.000	14,--	28,--	53,--	55,--	57,--	60,--

(1) El parentesco es el siguiente:

- I : Línea directa, entre esposos con hijos o descendientes de éstos, entre adósc tantes y adoptados y los descendientes de éstos.-
- II : Entre esposos, sin hijos ni descendientes comunes.-
- III: Entre hermanos.-
- IV : Entre tíos y sobrinos.-
- V : Entre tíos abuelos y sobrinos nietos.-
- VI : Entre otras personas.-

97. BOLIVIA

La ley vigente en este país es la fechada el 16 de enero de 1924.- Aplica un impuesto a las asignaciones hereditarias y al monto de los legados o donaciones correspondientes a cada persona o institución de acuerdo a las siguientes reglas:

Los herederos forzosos, determinados por los artículos 508, 509, 511, 512, 513, 514, y 515 del Código Civil pagarán por el importe de su beneficio comprendido entre:

1.000 y 5.000 bolivianos....	1 %
5.001 y 10.000 "	.... 1,50
10.001 y 20.000 "	.... 2,--
20.001 y 30.000 "	.... 2,50
30.001 y 100.000 "	.... 3,--
100.001 y 200.000 "	.... 3,50
200.001 y 300.000 "	.... 4,--
300.001 y 400.000 "	.... 4,50
400.001 y 500.000 "	.... 5,--
500.001 en adelante "	.... 5,50

Los ascendientes pagarán dichas cuotas con un recargo de 1/4 % y los demás herederos, legatarios o donatarios están gravados con un tipo único del 20 % .-

Las donaciones o legados con fines instructivos o de beneficencia están exentos de impuesto .-



Cuando una persona es beneficiada con la su-
da propiedad y otra con el usufructo , esta última pagará la
parte del impuesto que le corresponde en la siguiente propor-
ción:

Si el usufructo es temporario y no excede de 8 años el 25 %
cuando varía entre 8 y 15 años el 50 % y cuando es mayor de
15 años el 75 % .- Si el usufructo es vitalicio se tiene en
cuenta la edad del beneficiado con el usufructo.- Si el usu-
fructuario es de 20 años o menor pagará el 70 % del impuesto
esta proporción disminuye en un 10 % por cada período de
10 años completos.- Desde los 70 años en adelante el usufruc-
to se avalúa en el 10 % .-

Para calcular el impuesto son deducibles
del activo hereditario las deudas que consten en sentencias
judiciales o instrumentos públicos o privados de idéntico
extendidos, los gastos de la última enfermedad y funerales
del causante y los causados por el juicio sucesorio.-

El valor de los bienes inmuebles se esti-
ma por el que indique la tasación catastral , los muebles
por la tasación pericial y los títulos por su valor venal.-

Para combatir el fraude la ley dispone
la imposición de una multa equivalente al duplo del impues-
to a los que violen las prescripciones de la misma.-

96. BRASIL:

En Brasil el impuesto sucesorio es un gravamen que corresponde a los estados federales.- La Constitución nacional sancionada el 16 de julio de 1934 lo dispone expresamente y al enumerar en su artículo IV las facultades privativas de cada estado cita la de decretar impuesto sobre la transmisión de propiedades " causa mortis".- El mismo artículo determina hasta donde llega la jurisdicción estadual.- Dice el apartado 4º del inciso 2º del mencionado artículo que el impuesto sobre la transmisión de bienes corporales, por causa de muerte, corresponde al estado en cuyo territorio se hallen situados; y el correspondiente a la transmisión también gratuitas de bienes incorporales, incluso los títulos y créditos, al Estado donde se hubiere abierto la sucesión.- Cuando este trámite se haya realizado en el exterior, se adeudará el impuesto al Estado en cuyo territorio los valores de la herencia fueron liquidados o transferidos a los herederos.-

Cada estado brasileño tiene, pues, su ley propia de impuesto a la herencia.-

En el territorio Federal de Rio de Janeiro está en vigencia el decreto No. 4613 del 2 de enero de 1934.- Dicho decreto contiene disposiciones relativas a todas las transmisiones de bienes, sean onerosas o gratuitas.- El título segundo está dedicado a estas últimas y dispone que el impuesto comprende toda transmisión por título de sucesión, legítima o testamentaria y recae sobre todos los bienes, cualquiera sea su naturaleza.-

La tarifa aplicable a cada una de las porciones individuales es la siguiente:

I: Siendo herederos necesarios:

- a). Cuota legítima.....1 %
- b). Por lo que exceda de la legítima..... 2
- II. No siendo herederos necesarios..... 6
- III. Entre cónyuges..... 5
- IV. Entre hermanos.....10
- V. Entre tíos y sobrinos.....12
- VI. Entre primos, tíos abuelos y sobrinos nietos..18
- VII. Entre los demás parientes hasta el 6º grado ...22
- VIII. Entre extraños.....25

IX. Si al tiempo de abrirse la sucesión el heredero está fuera del territorio del país, mientras no esté al servicio del estado, paga su impuesto con un recargo de 5

X. Cuando la porción hereditaria excede de (cien contos de rís) 100:000\$000, se cobra, cualquiera fuere el grado de parentesco, el siguiente recargo:

- a) Por la fracción de más de 100:000 hasta 150:000 \$..0,30 %
- b) " " " " " 150:000 hasta 200:000 \$..0,35
- c) " " " " " 200:000 " 250:000 \$..0,50
- d) " " " " " 250:000 " 300:000 \$..0,45
- e) " " " " " 300:000 " 500:000 "..0,50
- f) " " " " " 500:000 " 1.000:000 "..1,50
- g) " " " " " 1000:000 " 1.500:000 "..2,--

- h) Por la fracción de más de 1.500:000 hasta 2.000:000 \$ 2,50 %
 i) " " " " " " 2.000:000 " 5.000:000 \$ 3,--
 j) " " " " " " 5.000:000 \$ ----- 4,--

Además de los impuestos anteriormente citados se cobra un adicional del 1 % sobre el importe de ellos destinado al fondo escolar.-

Las donaciones pagan solamente la tarifa proporcional establecida por los números 1 al IX.-

Los hijos adoptivos deben pagar el impuesto correspondiente a los legítimos.- Los fideicomisarios así como los que están sujetos a un régimen de comunidad pagan el impuesto que les corresponde de acoger o al parentesco que existe entre ellos y el causante.-

Para la liquidación del impuesto deben tenerse en cuenta las siguientes reglas:

En la transmisión de usufructos vitalicios se obtendrá el valor sujeto a impuesto multiplicando por 6 el producto de la renta anual.- Cuando el usufructo es temporal el rendimiento anual se multiplicará por el número de años que dure el mismo.- En las pensiones vitalicias o temporarias se tendrán en cuenta las mismas disposiciones.-

En las transmisiones de la nueva propiedad, se valorizará ésta multiplicando por 12 su renta anual.-

Las acciones, títulos y demás documentos comerciales o de la deuda pública se tasarán por el valor de su cotización y a falta de ella por estimación pericial.-

Se permite deducir del activo sucesorio el importe de las deudas

del causante y los gastos de enfermedad, funerales y entierro del causante.-

Los demás estados brasileños poseen en su legislación fiscal disposiciones semejantes a las del Distrito federal para gravar las herencias y donaciones.-

99. RUMANIA:

La última reforma a la ley de impuesto a las sucesiones en este país es del 30 de junio de 1920.- Según ella se gravan todas las transmisiones a título gratuito por causa de muerte o por actos entre vivos salvo las siguientes excepciones:

1. Cuando el monto de la porción individual de cada beneficiario es inferior a 300 leva.-
2. Cuando los bienes transmitidos benefician al Estado, departamentos o comunas.-
3. Cuando sean legados o donaciones transmitidas a iglesias, monasterios, sinagogas e instituciones de beneficencia.-
4. Tampoco están impuestos los muebles de la casa del causante excepto los artículos de lujo, cuando pasan de 2.000 leva y son recibidos por los herederos directos.-

El cálculo del impuesto se hace en base a la declaración jurada presentada por los contribuyentes y de acuerdo al valor que resulte de la tasación.-

Los tipos de imposición aplicables varían entre el 1 y el 70 % de acuerdo a la siguiente escala:-

VALOR DE LAS PORCIONES			P A R E N T E S C O (1)						
			I	II	III	IV	V	VI	VII
De	1 a	2.000	1,-	1,5	4,-	6,-	9,-	12,-	17,-
De	2.001 a	10.000	1,5	2,5	5,-	8,-	12,-	14,-	19,-
De	10.001 a	25.000	2,-	3,5	7,-	10,-	15,-	16,-	21,-
De	25.001 a	50.000	2,5	4,5	9,-	12,-	18,-	19,-	24,-
De	50.001 a	100.000	3,-	5,5	12,-	15,-	21,-	22,-	27,-
De	100.001 a	200.000	4,-	6,5	15,-	18,-	24,-	25,-	30,-
De	200.001 a	300.000	5,-	7,5	18,-	21,-	27,-	28,-	33,-
De	300.001 a	500.000	6,-	8,5	21,-	24,-	30,-	31,-	36,-
De	500.001 a	700.000	7,-	9,5	24,-	27,-	33,-	34,-	39,-
De	700.001 a	1.000.000	8,-	10,5	27,-	30,-	36,-	37,-	42,-
De	1.000.001 a	1.300.000	10,-	12,-	30,-	33,-	39,-	40,-	45,-
De	1.300.001 a	1.600.000	12,-	14,-	33,-	36,-	42,-	43,-	48,-
De	1.600.001 a	2.000.000	14,-	16,-	36,-	39,-	45,-	46,-	51,-
De	2.000.001 a	2.500.000	16,-	18,-	39,-	42,-	48,-	49,-	54,-
De	2.500.001 a	3.000.000	18,-	20,-	42,-	45,-	52,-	53,-	58,-
De	3.000.001 a	5.000.000	21,-	24,-	46,-	48,-	56,-	57,-	62,-
De	5.000.001 a	10.000.000	25,-	30,-	49,-	51,-	60,-	61,-	66,-
De	más de	10.000.000	30,-	35,-	52,-	55,-	65,-	68,-	70,-

(1) El parentesco es el siguiente:

- I : Línea recta.-
- II : Entre esposos.-
- III : Hermanos.-
- IV : Tíos y sobrinos.-
- V : Parientes colaterales del cuarto grado.-
- VI : Parientes colaterales del 5º y 6º grados.-
- VII : Demás parientes y extranos.-

Las omisiones en las declaraciones son penadas con una multa equivalente al 25 % del impuesto.-

Las donaciones que en la ley del año 1905 están gravadas con un impuesto distinto del que se aplicaba a las transmisiones por causa de muerte, por esta ley se rigen por la misma tarifa.-

El producido de este tributo alcanza anualmente a unos 25.000.000 de léva.-

100 CENTROAMERICANA

Los países centroamericanos no tienen impuestos sucesorios propiamente dichos; los derechos que en ellos se pagan tienen más bien el carácter de tasas por los servicios que presta el Estado.-

En Costa Rica, el Código fiscal dispone en su artículo 273 "que en las divisiones materiales o transmisiones de derechos pro indivisos inscritos, todo impuesto fiscal regulará el valor del derecho de registro".-"En las cesiones a título gratuito o donaciones, todo impuesto fiscal se calculará sobre el valor efectivo de la cosa transmitida.-" "en las adjudicaciones, participaciones, liquidación o divisiones de bienes de toda especie al timbre se pagará sobre el capital líquido participle".-

El derecho aplicable es el siguiente:

por un valor que no exceda de 100 ₡	1 ₡ .
por cada centena más o fracción hasta 1000 ₡	0,25
por cada millar más o fracción hasta 2000 ₡.....	0,50
por cada millar más o fracción	0,25

En el Salvador, Guatemala y Honduras se aplica una tasa común a todas las transmisiones de 3 % .-

En Nicaragua está en vigencia una ley de alcabala del 14 de noviembre de 1904 que establece que la transmisión de la propiedad inmueble no podrá efectuarse, sino pagando al fisco un cuarto de peso por ciento sobre el valor del bien.- el impuesto debe ser pagado en los casos de herencias o donaciones por los herederos, albaceas, legatarios, donatarios y toda contravención es penada con una multa que varía entre 2 y 3 veces el valor del impuesto dejado de pagar.-

En Panamá se paga un impuesto proporcional semejante al vigente en los estados anteriormente citados.-

101. COLOMBIA:

En este país el impuesto sucesorio se aplica a las asignaciones hereditarias .- el cónyuge sobreviviente esta exento de impuesto y los demás herederos están divididos en cinco grupos y pagan los siguientes tipos:

DESCRIPCIÓN	5000	5001 a 10000	10001 a 20000	20001 a 50000	500001 a 1000000	1000000 en adelante
Descendient. legit.	1	2	3	4	5	6
Ascend. hermanos e hijos naturales...	3	4	5	6	7	8
Padres y herm. nat.	5	6	7	8	10	12
Colaterales legit. hasta el 3r. grado yernos y nueras...	6	7	8	10	12	14
Demás herederos...	8	10	12	14	16	18

102. CUBA:

La ley actualmente en vigencia en este país tiene tipos de imposición que varían progresivamente en proporción al valor de las porciones hereditarias y de acuerdo al vínculo de parentesco y cuyos máximos y mínimos son los siguientes:

	Mínimo	Máximo
	\$	%
Línea directa y cónyuge superstite.	1	6
Colaterales de primer grado.....	3	17
" " segundo " 	5	19
" " tercer " 	11	25
" " cuarto " 	20	30
Demás parientes y extraños.....	24	40

Siempre escribimos estas líneas, según informes recibidos de la representación diplomática de Cuba, el Parlamento está tratando una nueva ley fiscal sucesoria.-

103. CHECOESLOVAQUIA.

En Checoeslovaquia el impuesto que tratamos es conocido con el nombre de "impuesto sobre el enriquecimiento por herencia y donación" y ha sido creado por ley del 12 de agosto de 1921.- Se aplica de acuerdo a tarifas progresivas que crecen con el alejamiento de parentesco entre el

autor de la sucesión y el beneficiario y a medida que el valor de la porción individual de éste último es superior.-

El mínimo común no imponible es de 5.000 coronas y a partir de esta cantidad el gravamen varía entre el 2 y el 15 %.- En las porciones superiores a 10 millones de coronas el tipo de imposición correspondiente a los herederos legítimos es del 26 % y el que se aplica a los extraños es del 55 %.-

Los parientes próximos gozan además de una serie de exenciones especiales determinadas en la ley.-

104. CHILE:

La última reforma de la ley de impuesto sucesorio de Chile data del 24 de febrero de 1934.- Esta ley suprimió el impuesto global que antes se aplicaba y mantuvo en vigencia el gravamen progresivo sobre las sucesiones hereditarias, legados y donaciones.- Están obligados al pago del impuesto todos los herederos, donatarios o legatarios salvo las siguientes excepciones:

- 1º Las donaciones o legados que beneficien a la beneficencia pública, municipalidades y corporaciones de derecho público costeadas o sostenidas por el estado.-
- 2º Los que no excedan de un valor de 10.000 pesos chilenos.-
- 3º Las pensiones alimenticias.-
- 4º Los legados destinados al servicio del culto.-
- 5º Los que se destinen al beneficio o adelanto de la ciencia.-
- 6º Los destinados a un fin público.-

Las tarifas aplicables son las siguientes:

PARIENTESCO	0	50000	100000	250000	500000	1000000	2000000	4000000	Más
	a 50000	a 100000	a 250000	a 500000	a 1000000	a 2000000	a 4000000	a 8000000	a 800000
	%	%	%	%	%	%	%	%	%
Hijos, cónyuge, padres, adoptantes y adoptivos.....	1,-	2,-	3,-	4,-	6,-	8,-	10,-	12,-	14,-
Nietos	2,-	3,-	4,-	6,-	8,-	10,-	12,-	14,-	16,-
Descendientes después del segundo grado.....	3,-	4,-	5,-	7,-	9,-	11,-	13,-	15,-	17,-
Ascendientes después del 1r. grado, hermanos y medios hermanos.....	9,-	10,-	12,-	14,-	16,-	19,-	22,-	25,-	28,-
Colaterales de 3r. grado...	12,-	14,-	16,-	18,-	20,-	23,-	26,-	29,-	32,-
Colaterales de 4º grado...	16,-	18,-	20,-	22,-	24,-	27,-	30,-	33,-	37,-
Otros parientes consanguíneos y extraños	20,-	22,-	24,-	26,-	28,-	31,-	34,-	37,-	40,-

Además de las exenciones previstas en la página 247 se permite deducir el impuesto en los casos en que los bienes sujetos a transmisión gratuita hayan pagado el mismo tributo dentro de los 10 años precedentes.- La deducción se efectúa en proporción al número de años que falten para cumplir los 10.-

En los casos de sucesiones intestadas los herederos colaterales posteriores al tercer grado deben pagar el impuesto establecido con un recargo del 30 %.-

A los efectos de la liquidación del impuesto se permite deducir del activo transmisible los gastos de la última enfermedad del causante, ^{los de} su entierro, las deudas reconocidas, las asignaciones alimenticias forzosas, la porción conyugal y los gastos y honorarios judiciales.-

El impuesto debe ser abonado dentro del primer año posterior a la fecha en que la herencia o la donación son deferidas.- Pasado dicho plazo se carga un interés del 10 % anual.-

Completan la ley chilena una serie de disposiciones relativas a la liquidación y recaudación del impuesto y numerosas prescripciones tendientes a dotar al impuesto ^{de} un control organizado y eficaz.-

105. DINAMARCA:

En este país los herederos directos están gravados con un impuesto aplicable a la fracción individual que varía entre el 1 y el 3 %.- Los herederos y legatarios comprendidos en la última clase pagan entre el 10 y 12 %.-

Se reconoce una exención general para las porciones inferiores a 1.000 kr.-

Una ley del 16 de marzo de 1933 creó un impuesto adicional sobre todas las sucesiones que eleva en un 50 % el importe de cada una de las alícuotas.-

106. ECUADOR:

En el Ecuador la última ley de impuesto sucesorio es la sancionada en el año 1928.- Reconoce 7 grupos de herederos a los cuales se les aplican tipos de imposición que oscilan entre 1 y 29 % de acuerdo a la escala que va en la página siguiente.-

El impuesto se aplica sobre el monto total del caudal relicto pero para corregir las injusticias que puede originar la aplicación de la escala progresiva se establecen una serie de exenciones y rebajas en atención al número de hijos dejados por el causante y a otras circunstancias que contempla la ley.- Así en una sucesión de 150.000 sucres el porcentaje del impuesto es el siguiente: si corresponde a un hijo, 2,41 %; a dos hijos, 1,91 %; a tres hijos, 1,77 %; a cuatro hijos 1,58 %; a 5 o más hijos, 1,14 %.-

PARIENTESCO	10000	50000	100000	200000	350000	500000	700000	1000000	1500000	M's 2000
	a 50000	a 100000	a 200000	a 350000	a 500000	a 700000	a 1000000	a 1500000	a 2000000	
	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%
Ascendientes, dos cend. y conyuge.	1, --	1,50	2, --	2,50	3, --	3,50	4, --	4,50	5, --	5, --
Colaterales de primer grado..	1,50	2, --	2,50	3, --	3,50	4, --	4,50	5, --	5,50	6, --
Colat. 2º grado	2, --	2,50	3, --	3,50	4, --	4,50	5, --	5,50	6, --	6, --
Colat. 3º "	2,50	3, --	3,50	4, --	4,50	6, --	7, --	8, --	9, --	10, --
Colat. 4º "	5, --	6, --	7, --	8, --	9, --	10, --	11, --	12, --	13, --	14, --
Colat. 5º y 6º "	8, --	10, --	12, --	14, --	16, --	18, --	20, --	22, --	24, --	26, --
Extraños.....	12, --	15, --	18, --	21, --	24, --	27, --	30, --	33, --	36, --	39, --

107. ESPAÑA:

actualmente esta en vigencia en este país la ley de impuesto de derechos reales y transmisión de bienes del 29 de enero de 1932.-

Esta ley mantiene los dos impuestos sucesorios que existían con anterioridad: el que se aplica al acervo total de la sucesión y el que grava las porciones individuales correspondientes a los herederos y legatarios y que también se aplica a las donaciones por actos entre vivos.-

Se entiende que forman parte del caudal relicto los bienes que estuvieren en poder del causante al tiempo de producirse su muerte; todos aquellos que hayan pertenecido al mismo hasta un mes antes de su fallecimiento y que al ocurrir éste se encuentren en poder de sus herederos y por último los transmitidos por el causante en el período de los tres años anteriores a su fallecimiento reservándose el usufructo de los mismos o de otros del adquirente o cualquier otro derecho vitalicio, salvo cuando se trate de seguros y de rentas vitalicias o períodos constituidas en instituciones que se dediquen a tales operaciones.- Además se consideran de propiedad del causante, salvo prueba en contrario, los valores o efectos depositados y cuyos recibos se hallen endosados y no haya sido retirados antes de fallecer el endosante o no se ha tomado nota del endoso en los libros del depositante; las cantidades que en las pólizas de las compañías aseguradoras figuren como de propiedad del causante; y los bienes depositados a su nombre y el de otra persona conjunta o indistintamente.-

Se consideran sometidos a la ley todos los bienes muebles o inmuebles del causante, de cualquier nacionalidad que fuera, situados en el territorio español, con excepción de los ubicados en las provincias Vascongadas y Navarra, las que tienen un régimen fiscal propio.-

Además en las sucesiones de españoles o a favor de ellos se exigirá el impuesto sobre todos los bienes muebles, acciones, créditos, certificados de la deuda pública nacional o extranjera que formen parte de la transmisión aún cuando tales bienes o valores estén en territorio extranjero o en las provincias no sujetas al impuesto de esta ley.-

El impuesto global se aplica de acuerdo a la siguiente escala

Hasta	10.000 ptas.....	1 %
Desde	10.000 hasta 50.000	" 2
"	50.000 " 100.000	" 3
"	100.000 " 250.000	" 4
"	250.000 " 500.000	" 5
"	500.000 " 1000.000	" 6
"	1000.000 " 2000.000	" 7
"	2000.000 " 3000.000	" 8
"	3000.000 " 5000.000	" 9
"	5000.000 en adelante	"10

Son deducibles del monto imponible la cantidad de 2.000 pesetas, el importe de las hipotecas y demás cargas debidamente documentadas.-

Se exceptúan del tributo :

1º Los bienes en cuya propiedad hayn de suceder al causante su esposo, sus descendientes legítimos o naturales y sus padres legítimos.-

2º Los que son legados a establecimientos de beneficencia o instrucción y a las sociedades obreras, de socorros mutuos o cooperativas legalmente constituidas.-

3º Los que adquirieran las corporaciones locales y que redunden en exclusivo beneficio de los intereses generales de la provincia, región o pueblo.-

El pago del impuesto debe efectuarse dentro de los seis meses subsiguientes a la fecha del fallecimiento del causante, pero la oficina liquidadora puede conceder prórrogas y facilidades para el pago del impuesto.-

El segundo gravamen que recae sobre la cantidad de bienes y derecho que recibe cada heredero, legatario o donatario se aplica después de deducido el impuesto global.-

La tarifa aplicable se transcribe en la página siguiente.-

Los legados o donaciones a las asociaciones obreras, de socorros mutuos, de instrucción, de beneficencia y los que se destinen a las corporaciones locales gozan del tipo de impuesto correspondiente a los hijos.-

Todos los actos que se realicen para evitar el pago del impuesto o disminuirlo son punibles con penas de arresto que varían entre 1 y 30 días y multas según la importancia de la acción.-

Alícuotas en ptas. HASTA:	Hijos	Otros descend.	Ascen - dientes	Adoptant y adoptivos	Cónyuges		Colaterales			
					Cuota legit.	Cuota no leg.	2º gr.	3º gr.	4º gr.	5º y 6º grados extra:
	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%
1.000	1,20	1,20	1,20	4,20	1,20	6,—	14,40	19,20	22,80	23,80
10.000	2,10	2,40	2,40	4,20	1,30	6,—	15,60	21,60	25,60	30,—
50.000	2,40	2,70	3,—	4,80	2,40	6,60	18,—	24,—	27,60	32,40
100.000	2,70	3,30	3,30	5,70	2,70	7,50	18,90	25,30	28,20	33,60
250.000	3,30	3,90	4,50	6,30	3,30	8,10	19,50	25,30	28,80	34,80
500.000	3,90	4,50	4,80	6,60	3,90	8,40	19,80	26,40	29,10	35,40
1.000.000	4,50	5,10	5,10	6,90	4,50	8,70	20,10	27,—	29,40	36,—
2.000.000	5,10	5,40	5,40	7,20	5,10	9,—	20,40	27,30	29,70	36,30
5.000.000	5,70	5,70	5,70	7,50	5,70	9,30	20,70	27,60	30,—	36,60
En adelant.	6,—	6,—	6,—	7,80	6,—	9,60	21,—	27,90	30,30	36,90
Recargo ab-int.	-	-	-	-	-	-	-	25,—	25,—	25,—
idem retiros ob.	-	-	-	-	-	-	-	5,—	7,—	10,—

108. ESTADOS UNIDOS DE NORTE AMERICA:

La "revenue act" de 1934 sancionada el 10 introdujo varias reformas a la ley de impuesto sucesorio completadas un año después por la "revenue act" sancionada el 30 de agosto de 1935.-

Este impuesto es de carácter nacional y es aplicado por el Gobierno federal en todo el territorio de los Estados Unidos independientemente del que establezcan los gobiernos locales destinado al tesoro estadual.- Se aplica sobre el monto total del acervo hereditario previa deducción del pasivo hereditario.-

La tarifa aplicable a las transmisiones "mortis causa" es la siguiente:

MONTOS DEL CAPITAL SUCESORIO		Cuota fija	Cuota adicional sobre lo que excede del lim.inf.
límite inferior	límite superior		
dls.	dls.	dls.	%
---	10.000	-	2
10.000	20.000	200	4
20.000	30.000	600	6
30.000	40.000	1200	8
40.000	50.000	2000	10
50.000	70.000	3000	12
70.000	100.000	5400	14
100.000	200.000	9600	17
200.000	400.000	26600	20
400.000	800.000	66600	23
800.000	2000.000	112000	26

MONTOS DEL CAUDAL RELICTO		Cuota fija	Cuota adicional sobre lo que excede del lim.inf
Límite inferior	Límite superior		
dols.	dols.	dls.	%
800.000	1.000.000	164.600	29
1.000.000	1500.000	226.600	32
1.500.000	2.000.000	382.600	35
2.000.000	2.500.000	557.600	38
2.500.000	3.000.000	747.600	41
3.000.000	3.500.000	952.600	44
3.500.000	4.000.000	1172.600	47
4.000.000	4.500.000	1407.600	50
4.500.000	5.000.000	1657.600	53
5.000.000	6.000.000	1992.600	56
6.000.000	7.000.000	2482.600	59
7.000.000	8.000.000	3072.600	61
8.000.000	9.000.000	3682.600	63
9.000.000	10.000.000	4312.600	65
10.000.000	20.000.000	4962.600	67
20.000.000	50.000.000	11662.600	69
50.000.000	-----	32362600	70

Con este método de progresión se obtiene una perfección absoluta en el crecimiento de las cuotas impositivas.- De acuerdo al cuadro anterior una sucesión de 50 millones pagará un impuesto de 64,52532 % y otra de 100 millones a razón de 67,3626 % .-

Se permite una exención general de 50.000 dólares.-

A fin de evitar o disminuir los efectos de la doble imposición, local y federal, la ley permite deducir del impuesto a pagar las sumas que se hubieran abonado por idéntico concepto a un estado local, pero esta deducción no podrá exceder del 80% del monto del impuesto federal.-

Las donaciones por actos entre vivos están sujetas a una tarifa diferente de la utilizada para las transmisiones por causa de muerte.-

Los tipos de imposición para las donaciones (gift tax) difieren muy poco de los aplicados a las herencias (succession tax).-

Por los primeros 10.000 dólares se paga el 1,50 %.- entre 10.000 y 20000 dol. la cuota fija es de 450 dls. y la adicional sobre lo que excede de 10.000 es de 3 %.- El último grado de la escala corresponde a las donaciones superiores a 50.000.000 por las que se paga una cuota fija de dls. 24.271.950 y un adicional de 52,50 %.-

109. FRANCIA Y SUS COLONIAS:

En la actualidad las donaciones y herencias están regidas, en Francia, por la ley del 6 de julio de 1934 y los decretos del 11 del mismo mes y 27 de diciembre de 1934.-

La ley dispuso que para simplificar la percepción de los gravámenes sucesorios debían refundirse en uno el impuesto global y el individual ("taxe successorale et droit de mutation"), lo que ha sido dispuesto por los dos decretos citados.-

Las transferencias de propiedades por causa de muerte están sometidas a los tipos de imposición establecidos en la tabla No. 1 (página 260); pero en ningún caso podrán exceder de los siguientes:

Línea recta o esposos..... 25 % .-

Línea colateral..... 35

En los demás casos..... 40

Cuando las hijuelas recogidas por cada heredero descendiente en línea recta de primer grado y de segundo grado no paga de 500.000 francos se aplica una tarifa especial establecida en la tabla No. 2.- Esta tarifa rige también para el esposo sobreviviente cuando el total del acervo hereditario no pasa de la misma suma.-

TABLA N° 2

FAMILIAR	1	10.001	50.001	100.001	250.001
	a 10.000	a 50.000	a 100.000	a 250.000	a 500.000
	%	%	%	%	%
LINEA DIR. DESC. 1º. GR. 1 hijo vivo o repres. 2 o más hijos v. o rep.	2	4,25	6,--	7,50	15,--
	1,25	2,50	3,50	4,75	6,75
LINEA DIR. DESC. 2º. GR. 1 hijo vivo o repres. 2 o más hij. viv. o rep.	3,50	5,25	7,25	8,75	15,50
	2,50	3,50	4,75	6,--	7,75
ESPOSOS. Sin hijos viv. o rep. 1 hijo vivo o repres. 2 o más hij. viv. o rep.	8,75	14,--	18,25	22,75	26,75
	4,25	6,75	7,00	9,75	16,--
	2,50	3,50	4,75	6,--	7,75

PARIENTES

	000.001 a 000.000	10.000.001 a 50.000.000	Más de 50.000.000
	\$	\$	\$
LÍNEA DIRECTA DE AGUINALDOS-17			
1 hijo vivo o representado...	28,—	Max. 13,75	Max. 15,—
2 o más hijos vivos o repres.	32,50		
LÍNEA DIRECTA DE AGUINALDOS-240			
1 hijo vivo o representado	28,75	Max. 14,50	Max. 15,50
Dos o más hijos vivos o repre.	33,25		
ENTRE HERODOS.			
Sin hijos vivos o represent.	Max.	Max.	Max.
1 hijo vivo o representado...	Max.	Max. 14,50	Max. 15,50
2 o más hijos vivos o repres.	33,25		
LÍNEA DIRECTA DE AGUINALDOS-29			
1 hijo vivo o representado...	29,—	Max. 15,—	Max. 16,25
2 o más hijos vivos o repre.	33,75		
LÍNEA DIRECTA DE AGUINALDOS-1r.G			
1 hijo vivo o representado...	Max.	Max. 15,50	Max. 16,75
2 o más hijos vivos o repres.	34,50		
LÍNEA DIRECTA DE AGUINALDOS DE 29 O MÁS G			
1 hijo vivo o representado...	Max.	Max. 16,25	Max. 17,50
2 o más hijos vivos o repres.	35,—		
HERMANOS.-			
Sin hijos vivos o representado	Max.	Max.	Max.
1 hijo vivo o representado ...	Max.	Max. 36,—	Max.
2 o más hijos vivos o repres.	33,75		
HIJOS Y HERMANOS.-			
Sin hijos vivos o representado	Max.	Max.	Max.
1 hijo vivo o representado...	Max.		
TIOS Y HERMANOS-30ERIA-21RROS-3			
Sin hijos vivos o representado	Max.	Max.	Max.
1 hijo vivo o representado...	Max.	Max.	Max.
2 o más hijos vivos o repre.	Max.		
OTROS HERMANOS Y HERMANOS:			
Sin hijos vivos o representado	Max.	Max.	Max.
1 hijo vivo o representado...	Max.	Max.	Max.
2 o más hijos vivos o repre.	Max.		

Los demás herederos, cuando las porciones hereditarias no pasen de 10.000 francos. y el monto total de la herencia no sea superior a 25.000 francos, gozan también de una tarifa especial que transcribimos:

TABLA N° 3

PARENTESCO	1 a 2.000	2.000 a 10.000
	3	3
LINEA DIRECT.DESC.POST.AL 2º GRDO.:		
1 hijo vivo o representado.....	3,50	5,25
2 o más hijos vivos o represent...	2,50	3,--
LINEA DIRECT/ASC. 1r. GRADO:		
Sin hijos vivos o representados....	4,75	8,75
1 hijo vivo o representado.....	3,25	5,50
2 o más hijos vivos o represent...	1,25	1,75
LINEA DIRECT.ASCEND. 2º GR.Y SIGTA:		
Sin hijos vivos o representados...	5,25	9,50
1 hijo vivo o representado.....	4,--	5,75
2 o más hijos vivos o represent...	1,75	2,50
HERMANOS:		
Sin hijos vivos o representados...	15,25	19,25
1 hijo vivo o representado.....	14,--	16,--
2 o más hijos vivos o represent...	12,--	13,--
TIOS Y SOBRINOS :		
Sin hijos vivos o representados...	17,50	21,75
1 hijo vivo o representado.....	16,25	18,75
2 o más hijos vivos o represent...	14,50	15,50
TIOS ABUELOS-SOB.NIETOS-PRIMOS HER.		
Sin hijos vivos o re r sentados...	21,--	25,--
1 hijo vivo o representado.....	19,75	22,25
2 o más hijos vivos o representad.	18,--	19,25
PARIENTES POST.AL 4º GR.Y EXTRAÑOS		
Sin hijos vivos o representados...	2,450	28,25
1 hijo vivo o representado.....	23,25	25,75
2 o más hijos vivos o representad.	21,50	22,75

Cuando la herencia es transmitida de abuel a nietos por haber fallecido los padres de éstos a causa de la guerra, la tarifa aplicable en todos los casos es la que corresponde a los ascendientes de primer grado.-

En las sucesiones en las cuales el causante deja más de tres hijos vivos o representados, el activo disponible para la liquidación del gravamen se reducirá en un 10 % por cada hijo después del tercero, no pudiendo exceder esta deducción de 15.000 francos por hijo.-

Todo heredero, legatario o donatario que al tiempo de recibir su beneficio tiene más de tres hijos vivos o representados, goza de una exención de 10 % por cada hijo después del tercero, no pudiendo exceder de 2.000 fcs. por hijo y del 50 % del total del impuesto que debe abonar.-

El bien de familia está exento de todo impuesto sucesorio siempre que se lo dedique a una explotación industrial o rural y que sea trabajado por sus dueños con un solo obrero o ayudante.-

Las sucesiones de un militar muerto en la guerra gozan además de las otras concesiones, de un monto no imponible de 30.000 fcs.- Este beneficio alcanza solamente a los descendientes, ascendientes y al cónyuge superviviente.-

Además los legados hechos a los ex-combatientes gozan de una tarifa proporcional y única de 10,80 %, -hasta los primeros 100.000 francos.-

Los legados hechos a instituciones gozan de

una tarifa progresiva especial que varía entre el 27,50 y el 34,75; pero ella se reduce a una tipo proporcional del 10,80 cuando se trata de establecimientos públicos, sociedades de instrucción gratuita y otras reconocidas por el Estado.-

Las donaciones están sometidas a una tarifa especial distinta a la que se aplica a las transmisiones por causa de muerte y que comprende los siguientes casos y tipos:

LINEA DIRECTA DESCENDENTE

Donaciones y particiones hechas conforme a los artículos 1075 y 1076 del C.Civil por los padres u otros ascendientes:

Entre más de dos hijos vivos o representados.....	3 %
Entre dos hijos vivos o representados.....	5,50
.. un hijo único.o.sus descendientes.....	8,--

Donaciones por contrato matrimonial:

Más de dos hijos vivos o representados.....	4,50
Dos hijos vivos o representados.....	5,50
Un hijo vivo o representado.....	7,--

Otras donaciones:

Más de dos hijos vivos o representados.....	7,--
Dos hijos vivos o representados.....	9,--
1 hijo vivo o representado.....	11,50

LINEA DIRECTA ASCENDENTE

En todos los casos.....	11,50
-------------------------	-------

ESPOSOS

Por contrato matrimonial.....	5,50
-------------------------------	------

Fuera del contrato matrimonial:

Más de dos hijos vivos o representados provenientes de del matrimonio de ambos.....	7,--
Dos hijos, en iguales condiciones.....	9,--
Un hijo, en iguales condiciones.....	11,50
Sin hijos vivos o representados.....	14,50

HERMANOS

Por contrato de matrimonio futuro.....	18 % .
Otras donaciones.....	30

TIOS Y SOBRINOS

Por contrato de matrimonio futuro.....	24
Otras donaciones.....	36

TIOS ABUELOS - SOBRINOS NIETOS -PRIMOS

Por contrato de matrimonio futuro.....	30
Otras donaciones.....	42

OTROS PARIENTES Y EXTRAÑOS

Por contrato de matrimonio futuro.....	36
Otras donaciones.....	48

A más de las disposiciones citadas el Código de "Enregistrement" francés contiene numerosas prescripciones relativas a las declaraciones de bienes, inventarios, tasaciones, liquidación y percepción del impuesto y 139 artículos destinados a reprimir y evitar la evasión y el fraude, todo lo cuál hace que, en la actualidad, sea la ley más perfecta sobre la materia.-

Francia , en sus colonias tiene un régimen fiscal para las sucesiones que se aproxima en mucho al establecido en la metrópoli.-

En Argelia está en vigencia el decreto del 18 de junio de 1933 que codificó todas las disposiciones relativas a los derechos de registro.-

Las donaciones por actos entre vivos pagan entre 2,75 y 24,75 % .- Este tributo es proporcional en cuanto al monto y progresivo de acuerdo al grado de parentesco, al igual que el establecido en el territorio Francés .-

Las transmisiones por causa de muerte están sometidas a un gravamen doblemente progresivo que varía entre los siguientes máximos y mínimos:

	Mínimo	Máximo
	%	%
Línea recta descendente 1r. grado...	2,20	11,--
Línea recta descendente 2º grado y entre esposos.....	2,64	11,44
Línea recta descend. posterior al 2ºg.	3,08	11,88
Línea recta ascendente, 1r. grado.....	3,52	12,32
Línea recta ascendente, otros grados..	3,96	12,76
Hermanos.....	10,56	28,16
Tíos y sobrinos.....	14,96	32,56
Tíos abuelos-sobrinos nietos y primos hermanos.....	19,36	36,96
Otros parientes y extraños.....	23,76	41,36

Además se conceden rebajas en las sucesiones que favorecen a los hogares numerosos y en las que los ex-combatientes sean autores o beneficiarios.-

Los legados a instituciones de caridad, beneficencia o de instrucción pagan el 9,90 % .-

110.
GRAN BRETAÑA, IRLANDA Y LOS DOMINIOS:

La última modificación habida en el régimen fiscal sucesorio de la Gran Bretaña data del año 1930.-

La "Finance Act" sancionada en esa fecha

estableció nuevos tipos de imposición para el "estate duty" que quedaron fijados en los siguientes porcentajes, para todas las sucesiones de los que hubieren fallecido después del 1º de agosto de 1930:-

Por lo que excede de £	100.....	1	%
" " " " "	500.....	2	
" " " " "	1000.....	3	
" " " " "	5.000.....	4	
" " " " "	10.000.....	5	
" " " " "	12.500.....	6	
" " " " "	15.000.....	7	
" " " " "	18.000.....	8	
" " " " "	21.000.....	9	
" " " " "	25.000.....	10	
" " " " "	30.000.....	11	
" " " " "	35.000.....	12	
" " " " "	40.000.....	13	
" " " " "	45.000.....	14	
" " " " "	50.000.....	15	
" " " " "	55.000.....	16	
" " " " "	65.000.....	17	
" " " " "	75.000.....	18	
" " " " "	85.000.....	19	
" " " " "	100.000.....	20	
" " " " "	120.000.....	22	
" " " " "	150.000.....	24	
" " " " "	200.000.....	26	

Por lo que excede de £	250.000.....	28 %
" " " "	300.000.....	30
" " " "	400.000.....	32
" " " "	500.000.....	34
" " " "	600.000.....	36
" " " "	800.000.....	38
" " " "	1.000.000.....	40
" " " "	1.250.000.....	42
" " " "	1.500.000.....	45
" " " "	2.000.000.....	50

Las donaciones hechas en vida del causante deberán incluirse, a los efectos de la liquidación del impuesto al "estate", exceptuadas aquellas inferiores a 100 £

Se permite deducir del activo las deudas reconocidas del causante y todos los gastos de enfermedad, sepelio y funetales del causante.-

Cuando en el acerto total existen inmuebles se puede pagar el impuesto en ocho cuotas anuales o 16 semestrales con un 3 % de interés anual.- Los agricultores y ganaderos pueden abonar el impuesto en especies.-

El "legacy and succession duties" que gravan las porciones hereditarias y los legados quedó fijado en la siguiente forma:

Cuando el causante falleció antes del 1º de julio de 1888 o cuando debe pagarse el "estate duty" creado por la "finance act of 1894" los "legacy and succession duties" se regulan de acuerdo a la escala siguiente:

El esposo del causante , los hijos o sus descendientes, los padres o sus ascendientes pagarán el 1 % salvo los casos que se enumeran a continuación en los cuales están exentos de impuesto:

- a). Cuando el mnto total del acervo no excede de 15.000 £.
- b). Cuando las hijuelas son inferiores a 1.000 libras.®
- c). Cuando las hijuelas son inferiores a 2.000 £ y correspondan a la viuda o a los hijos menores de 21 años.®

Los hermanos, pagan el 5 % .-

Los restantes herederos o legatarios pagan el 10 % .-

En los casos en que el causante falleció después del 1^o de julio de 1888 o cuando por la fecha de su muerte no puede cobrarse ni el antiguo "probate duty" ni el actual "estate duty" el impuesto "legacy" y el "successión" debe pagarse de acuerdo a la siguientes escala:

El esposo, los ascendientes y los descendientes del causante pagan el 1.1/2 % ;-

Los hermanos y sus descendientes el 4.1/2 % ;

Los tíos y sus descendientes el 6,1/2 % ;.-

Los tíos abuelos y sus descendientes el 7,1/2 % ;

Los otros parientes y los no parientes el 11,1/2 % .-

Las tarifas de los impuesto "estate", "legacy" y "succession" citadas rigen en el territorio de Inglaterra y en los de Escocia, Irlanda del Norte, y Gales. -
nda

El Estado libre de Irlanda tiene gravámenes propios pero las disposiciones legales son comunes, salvo pequeñas diferencias, a las citadas .-

En Australia se aplica un impuesto global, semejante al "estate duty". Están exceptuados de su pago las sucesiones cuyo monto total es inferior a 1.000 libras.- Las comprendidas entre esta suma y 2.000 £ pagan el 1 % y las que exceden de esta cantidad, una cuota progresiva que crece a razón de 1/5 % por cada nueva ración de 1.000 £ hasta llegar al máximo de 15 %.-

Las herencias deferidas a los hijos o al cónyuge del causante tienen una reducción de 1/3 del impuesto que les corresponde por la escala.-

Las organizaciones religiosas, caritativas o científicas están exceptuadas del pago del tributo.-

En Sud Africa se aplica, según una disposición del año 1922 un impuesto a las porciones hereditarias ("succession tax") y otro al acervo total ("estate duty").- El primero es proporcional y varía de acuerdo a los siguientes porcentajes:

Entre herederos directos (padres, abuelos, hijos, nietos y cónyuge).....	2 %
Entre hermanos.....	4
Entre tíos y sobrinos.....	6
Entre otros herederos o legatarios.....	10

El "estate duty" crece progresivamente entre el 1/2 % que corresponde a las sucesiones inferiores a 2.000 libras y 17 % para las que pasan de £ 1.000.000.-

En el Dominio de Canadá los impuestos sucesorios que pertenecen a las provincias, en estos últimos años han sido perfeccionados, cobrando más uniformidad tanto en la parte dispositiva de las leyes como en las tarifas aplicables.- Además de las disposiciones de la legislación interna de las provincias se han realizado entre ellas acuerdos tendientes a evitar la doble imposición y la evasión de las fortunas imponibles.-

En Ontario la última ley impositiva es del año 1935.- Distingue dos impuestos, uno de ellos aplicable al monto total y el otro a las porciones hereditarias y tres clases o grupos de herederos para cada uno de los cuales tiene tarifas especiales.-

El primer grupo de herederos está formado por los abuelos, padres, cónyuges, hijos, yernos y nietos del caute los que pagan un impuesto global en las sucesiones cuyo monto excede de 25.000 dls. que varía entre el 1 y el 14 % más un adicional aplicado de acuerdo a una escala de progresión continuada.-

Además cuando el valor de cada hijuela excede de 50.000 dls. canadienses debe pagar el impuesto a las porciones hereditarias que varían entre 1.1/2 y 2.1/2 % más el adicional antes citado.-

Los hermanos del causante, sus descendientes, los tíos y sus descendientes que forman el segundo grupo pagan un impuesto global, cuando el monto total de la sucesión excede de 10.000 dls. que oscila entre el 2.1/2 y 13 %,

sumado a ello el adicional respectivo.- El impuesto individual se abona cuando cada una de las hijuelas pasa de 10000 dls.can. y varía entre 5 y 17 % más el adicional.-

Los demás parientes y extraños integran el tercer grupo y pagan el mismo impuesto global que los herederos del grupo anterior y un tributo a las porciones hereditarias que varía entre el 7.1/2 y 35 % más el correspondiente adicional.-

El citado adicional varía entre uno y diez centésimos de dólar por ciento aplicable por cada 1.000 dls. que exceda sobre el límite inferior determinado por la escala.-

Es previa al cálculo del impuesto/las deudas contraídas por el causante antes de su muerte, los gastos de su enfermedad, entierro y funerales proporcionados a su fortuna y las sumas necesarias para el pago de los gastos causídicos.-

En la provincia de Manitoba el impuesto aplicado es semejante al de Ontario.- Los tipos de imposición eran más bajos, pero la "duty act" de 1934 dispuso un aumento general del 15 %.-

En Alberta el impuesto varía entre el 1 y el 15 % , estando exceptuados los herederos directos hasta 15.000 dls. las instituciones religiosas y educacionales hasta 2.000 y los demás herederos o legatarios hasta 1.000 dls.canadienses.-

En Saskatchewan los tipos de gravamen oscilan entre 1 y 16 % agregándose un recargo de 1/a a 10 %

a las porciones hereditarias correspondientes a los parientes colaterales y a los extraños.-

En esta provincia se cobra a los herederos radicados fuera del territorio de la misma el 1 % de recargo.- Igual por ciento se cobra cuando el causante de la sucesión falleció fuera de la provincia.-

Además se reconocen las siguientes exenciones :

- 1º Cuando el monto total de la herencia sea inferior a 1.000 d
- 2º Para los herederos directos y el cónyuge este mínimo no imponible asciende a 25.000 dls. siempre que ellos estén radicados en la provincia y el causante hubiese fallecido allí.
- 3º Los seguros hasta 5.000 dls.-
- 4º Cuando el monto de cada porción individual es inferior a 300 dls.-

En Nueva Brunswick los tipos aplicados varían entre el 1.1/4 y 10 % con recargos de 1.1/4 a 5 % para los parientes colaterales y extraños.-

Se exceptúan del tributo los parientes directos cuando el monto total de la sucesión/asciende ^{no} de 25.000 dls. y los restantes cuando no pasa de 5.000 y todos cuando sus porciones son inferiores a 200 dls.- Las instituciones religiosas, caritativas y educacionales no pagan impuesto.-

En Nueva Escocia los tipos de imposición oscilan entre el 2.1/2 y 10 %.- Las exenciones son las mismas que establece la ley de Saskatchewan.-

En la Isla Principe Eduardo , el gravamen aplicado oscila entre el 2 y el 10 % , después de un mínimo no im -

ponible de 3.000 dls. que asciende a 5.000 para los padres, nietos, sobrinos, hermanos yernos y cónyuge del causante y a 10.000 dls. para los hijos.-

En la Columbia Británica el impuesto aplicable varía entre el 1 y el 12 % y en Quebec y en Yukón del 1 al 10 %.-

Todas las citadas son las disposiciones fiscales que a la fecha rigen las transmisiones gratuitas en el Dominio del Canadá.-

En Nueva Zelandia a partir del año 1921 se aplican dos impuestos.- Uno que grava el acervo hereditario total y el otro aplicable a las porciones hereditarias.-

El primero varía entre el 1 y 30 % de acuerdo a una escala progresiva, estando exentos los patrimonios transmitidos inferiores a 1.000 £.-

El gravamen aplicado a las porciones hereditarias varía entre el 1 y 4 % para los herederos directos, 5 y 10 % para los colaterales y 10 y 20 % para los extraños.- Las excenciones acordadas varían entre 500 y 10.000 £.-

Las donaciones entre vivos pagan un derecho único y proporcional que oscila entre el 2.1/2 y el 10 %.-

111. HOLANDA:

En Holanda según la última ley de la que poseemos referencias, el impuesto aplicable es el siguiente:

Cónyuge supérstite e hijos:

Por los primeros 1.000 florines están exceptuados .-

Entre 1.000 y 50.000 fls.....1.½ % .-

Por los 100.000 fls. siguientes.....1,3/4 %

Por los 300.000 " "2 "

Por los 500.000 " "2.¼ "

Por el exceso.....2.½ "

Los ascendientes pagan entre el 4.½ % y 5.½ % y los demás parientes y extraños entre el 15 y 20 %.-

Cuando el autor de la sucesión deja a su esposa viuda con hijos menores de 21 años, la exención de 1.000 fls. se eleva a razón de 300 fls. por hijo.-

112. **Impuesto:**

El decreto real del 20 de agosto de 1923 dispuso la abolición del impuesto a las sucesiones y donaciones, establecido por ley del 24 de setiembre de 1920, para los parientes en línea recta, el cónyuge, los hermanos, los tíos y los sobrinos, es decir, los integrantes del "grupo familiar".-

Los demás parientes y extraños quedaron sujetos a un impuesto progresivo, de acuerdo al monto de las porciones individuales, determinado en la escala que transcribimos:

	Hasta 10000 liras	.....	12 %
De 10.001	" 25.000	"	.....15
De 25.001	" 50.000	"	.....18
De 50.001	" 100.000	"	.....22

De	100.001 a	250.000	liras	.....	26 %
De	250.001 a	500.000	"	.....	30
De	500.001 a	1.000.000	"	.....	35
De	1.000.001 a	5.000.000	"	.....	40
De	5.000.001 a	10.000.000	"	.....	45
De	más de	10.000.000	"	.....	50

El citado decreto establece además que las sucesiones entre padres adoptantes e hijos adoptivos deberán pagar la contribución establecida en la tarifa citada y dispone además que si un heredero, legatario o donatario sujeto a impuesto renuncia a su beneficio el que recoja la herencia, legado o donación deberá abonar el impuesto que correspondía al denunciante.-

El decreto de 1923 fué modificado por otro del 30 de abril de 1930 que dispuso que la excepción total se acordaría en lo sucesivo a los padres, hijos y cónyuge del causante solamente y a este último, siempre que del matrimonio hubiesen nacido dos hijos por lo menos.- fuera de estos casos, los otros herederos deben abonar el impuesto en la siguiente proporción :

En línea directa entre	1,00 y 10 %	.-
El cónyuge	" 1,50 y 18 "	.-
Los hermanos.....	" 2,50 y 21 "	.-
Los tíos y sobrinos"	5,50 y 25 "	.-

Para los demás herederos, legatarios o donatarios quedaron subsistentes las disposiciones del decreto de 1923.-

Las transmisiones a favor de las provincias, comunas y otras personas morales o instituciones italianas legalmente constituidas, por un decreto del 9 de abril de 1926, están libres de impuesto .-

La ley del 12 de junio de 1930 dictó las normas relativas a la valorización de los bienes que constituyen el acervo hereditario.-

Al adoptar el principio de la exención total del grupo familiar, la legislación italiana se ha convertido en la más justa y equitativa de las vigentes en la actualidad; y sin duda, a medida que la depresión económica vaya desapareciendo otros países seguirán el ejemplo de Italia.-

113. JAPON:

En este país está en vigencia la ley de impuesto a las herencias sancionada en 1905 y modificada en 1926.-

Según estas disposiciones legales son imponibles todos los bienes, muebles o inmuebles, situados en el territorio del Imperio y que se transmitan gratuitamente.-

El gravamen se gradúa en tipos progresivos que varían entre 0,5 y 16 % cuando el heredero sucede al jefe de la casa y del 1 al 21 % en los demás casos.- Los dos tipos máximos corresponden a las hijuelas superiores a 5 millones de yens.-

La ley concede una exención de 5.000 yens pa-

276

Cuando se trata de una sucesión de un soldado muerto en el campo de batalla o a causa de una enfermedad contraída en él no paga impuesto.- Tampoco se cobra el tributo en las transmisiones de bienes sobre los cuales se pagó en los últimos cinco años un impuesto sucesorio y se exige solamente la mitad cuando él fué abonado hasta siete años antes.-

114. 155100:

Las herencias y donaciones están gravadas en este país por dos leyes distintas, pero tanto en una como en otra las tarifas aplicables a dichas transmisiones son las mismas.- Ambas han sido sancionadas el 23 de setiembre de 1926.-

El impuesto a las donaciones se debe por los bienes inmuebles ubicados en el territorio mejicano o los derechos reales constituidos sobre ellos, los bienes muebles que procedan de una fuente de riqueza nacional o sean donados a mejicanos y los bienes muebles donados a extranjeros que se encuentren situados en el país.-

El impuesto sobre herencias y legados se debe a la muerte del autor de la sucesión y debe ser pagado en el término de dos años.- Comprende los mismos bienes detallados en el párrafo anterior para las donaciones.-

Tanto las donaciones como las herencias radicadas en el distrito federal y territorios pagan la tarifa A (pag. 277) y las radicadas en cualquiera de los otros estados méjicanos, deben abonar el impuesto conforme a la tarifa B (pag. 278)

TARIFA A.

CAPITAL DONADO	Ascen.desc. y conyuge	Colaterales 2º grado	Colaterales 3r.grado	Colaterales 4º grado	Otros par y extraño
	%	%	%	%	%
Por los 1.000 primrs. o fracción	-	-	-	-	-
Por los 9.000 sigtes. o fracción	4,-	6,4	10,4	15,5	22,5
" " 10.000 " "	4,5	6,6	10,2	15,8	23,-
" " 10.000 " "	5,5	8,-	10,5	16,1	23,4
" " 20.000 " "	6,5	8,6	11,3	17,-	24,4
" " 20.000 " "	7,5	9,5	12,-	18,8	25,1
" " 30.000 " "	8,5	10,6	13,2	19,-	26,6
" " 50.000 " "	10,-	12,5	15,1	20,-	28,8
" " 50.000 " "	11,-	13,3	17,-	21,-	31,-
" "100.000 " "	12,5	15,8	18,-	22,-	35,6
" "200.000 " "	15,-	20,-	21,-	24,-	37,5
" lãs caantidades mayores	20,-	22,-	23,-	25,-	40,-

TARIFA B.

CAPITAL DONADO	Ascend.desc. y conyuge	Colaterales 2º grado	Colaterales 3º grado	Colaterales 4º grado	Otros par y extrañ
	%	%	%	%	%
Por los 1.000 primeros o fracción	-	-	-	-	-
" " 9.000 siguientes . "	1,5	2,5	3,5	4,5	10,-
" " 10.000 " "	1,5	2,5	3,5	4,5	10,-
" " 10.000 " "	1,5	2,5	3,5	4,5	10,-
" " 20.000 " "	1,5	2,5	3,5	4,5	10,-
" " 20.000 " "	2,-	3,-	4,-	5,-	11,-
" " 30.000 " "	2,-	3,-	4,-	5,-	11,-
" " 50.000 " "	2,5	3,5	4,5	5,5	12,-
" " 50.000 " "	2,5	3,5	4,5	5,5	12,-
" "100.000 " "	3,-	4,-	5,-	5,5	13,-
" "200.000 " "	3,5	4,-	5,-	6,-	13,-
" "300.000 " "	3,5	4,5	5,5	6,-	14,-
" las cantidades mayores	4,-	5,-	6,-	6,5	15,-

Los tipos de gravamen de la tarifa B. son más reducidos que los contenidos en la tarifa A. porque cada estado de México posee un impuesto local para los bienes ubicados en su territorio y transmitidos por herencia o donación.-

Cuando la sucesión es intestada los tipos son aumentados desde el segundo grado en adelante con un recargo de 5 % cada grado.-

Los herederos y el cónyuge gozan de una rebaja especial cuando son menores de edad que oscila entre el 8 y el 20 % del monto del impuesto liquidado.-

En las sucesiones se permiten deducir las deudas que consten en instrumento público, los gastos de funerales sin comprender los estipendios entregados por las ceremonias religiosas, y los gastos ocasionados por el juicio.-

Un decreto del mismo año 1926 establece que los establecimientos de beneficencia pública dependientes del gobierno federal, gozan de exención total del impuesto por los legados o donaciones que reciban.-

115. NORUEGA:

En este país las herencias y donaciones pagan un impuesto progresivo que varía entre el 1 y el 10 %.-

Una ley del 29 de junio de 1933 dispuso que los mínimos no imponibles que antes oscilaban entre 2.000 y 5.000 coronas se reducirían a 3.000 para los descendientes y a 2.000 cr. para los ascendientes.-

116. PARAGUAY.

En Paraguay está en vigencia la ley No. 472 dictada en el año 1921.- Establece su primer artículo que toda transmisión por causa de muerte (herencia, legado o donación) de bienes existentes en el territorio de la República está sujeta al impuesto creado por la misma.-

Constituyen la masa imponible el conjunto de bienes de propiedad del causante deducidos los gananciales que pudieren corresponder al cónyuge superviviente y las deudas de la sucesión reconocidas judicialmente.- No se permiten deducir los gastos causídicos ni las deudas reconocidas a personas interpuestas tales como los padres, esposo, hermanos y descendientes del autor de la sucesión o del heredero, donatario o legatario.-

Para la apreciación del valor de los bienes se tienen en cuenta las siguientes reglas.

- a). Para los bienes inmuebles se toma el valor de la tasación fiscal.-
- b). Los usufructos y rentas viticias son apreciados en el décuplo de una anualidad.-
- c). En las transmisiones de la nuda propiedad afectada a usufructo, se toma en cuenta el valor del bien reducido en la mitad.-
- d). Los bienes muebles se tasan judicialmente.-
- e). Los títulos y acciones se estiman en su valor venal.-

Los tipos de gravamen crecen progresivamente en atención a la cuantía de la porción hereditaria y al grado de parentesco, de acuerdo a la siguiente escala:

EN EL 1500 PASAJEROS

PAJELESTO

1	100.000	100.000	400.000	600.000	Más de
	100.000	300.000	600.000	1000.000	1.000.000

Entre accidentados, des-
condicionados y esposos....
Entre colaterales de lo-
grado, grado
Entre otros parientes...
Entre extraños.....

1,--	1,50	3,--	2,50	3,--	4,--
3,--	4,75	5,--	6,--	7,--	9,--
5,--	6,--	7,--	9,--	9,--	11,--
10,--	11,--	12,--	13,--	14,--	17,--

Los herederos, donatarios o legatarios domiciliados en/extranjero hasta seis meses antes del fallecimiento del causante pagarán el impuesto con un recargo del 25 %.-

En los anticipos de herencias hechos por los padres a sus hijos los tipos establecidos en la escala anterior se reducen en un 50 % .-

No se paga impuesto sucesorio en las transmisiones a favor del Estado, de las Municipalidades y cuando se destinan al sostenimiento de hospitales, asilos o establecimientos de asistencia social o instrucción pública .-

Cuando los bienes transferidos gratuitamente son inmuebles, el impuesto que debe abonarse por ellos puede ser pagado en cuatro cuotas trimestrales con el 6% de interés anual.-

La ley prevé también la posibilidad de una segunda transmisión hereditaria de bienes que hubiesen pagado el impuesto, en cuyo caso se conceden rebajas que varían entre el 10 y el 50 % según el tiempo transcurrido entre una transmisión y la otra.-

La iniciación del juicio sucesorio debe hacerse dentro de los seis meses posteriores al fallecimiento del causante, de lo contrario puede ser iniciada de oficio.- Aprobada la liquidación del impuesto, éste debe abonarse de inmediato, de lo contrario, se le carga un interés del 12 % anual.-

La ley contiene una serie de medidas punitivas contra los que violen sus prescripciones y llegan hasta el ejemplo del derecho dejado de pagar o que se intentó defraudar.-

117. PERU:

aplicáse en este país la ley de impuesto sucesorio No. 4890 del 28 de diciembre de 1923 con las modificaciones introducidas en ella por la ley del 12 de Febrero de 1926.-

Están afectados a este gravamen todos los bienes muebles o inmuebles que se transmiten por herencia, legado o donación y que se encuentran ubicados en el país aun en el caso de que la sucesión se hubiese abierto en el extranjero.-

Los herederos o sus representantes legales están obligados a declarar por escrito ante el tesorero fiscal del respectivo departamento, dentro del término de 30 días, los bienes que componen la sucesión.- En caso de omisión se aplica un recargo del 25 %.- En caso de sucesión testamentaria este plazo se empieza a contar desde la apertura del testamento y cuando se trata de sucesión ab-intestato desde la iniciación de la misma.-

A los efectos del cálculo del monto imponible se permite la deducción de los gananciales que corresponden al cónyuge y las deudas debidamente justificadas.-

Se exceptúan del impuesto las transmisiones en línea recta hasta 500 libras; los libros, ropa personal y menaje de la casa del causante; los legados a favor de instituciones benéficas o de instrucción y los bienes sobre los cuales se pago el mismo impuesto o una cuota superior dentro de los cinco años anteriores.-

En los demás casos se pagan los siguientes derechos progresivos.

HIJUELA

PARENTESCO (1)

Desde 1 de la clase	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	IX	X
500	0,50	1,—	1,50	2,—	4,—	5,—	6,—	7,—	8,—	12,—
1.000	1,—	1,50	2,—	2,50	4,50	5,50	6,50	7,50	8,50	13,—
1.500	1,50	2,—	2,50	3,—	5,—	6,—	7,—	8,—	9,—	14,—
2.000	2,—	2,50	3,—	3,50	5,50	6,50	7,50	8,50	9,50	15,—
2.500	2,50	3,—	3,50	4,—	6,—	7,—	8,—	9,—	10,—	16,—
4.000	3,—	3,50	4,—	4,50	6,50	7,50	8,50	9,50	10,50	17,—
4.500	3,50	4,—	4,50	5,—	7,—	8,—	9,—	10,—	11,—	18,—
5.000	4,—	4,50	5,—	5,50	7,50	8,50	9,50	10,50	11,50	19,—
7.000	4,50	5,—	5,50	6,—	8,—	9,—	10,—	11,—	12,—	20,—
8.000	5,—	5,50	6,—	6,50	8,50	9,50	10,50	11,50	12,50	21,—
9.000	5,50	6,—	6,50	7,—	9,—	10,—	11,—	12,—	13,—	22,—
10.000	6,—	6,50	7,—	7,50	9,50	10,50	11,50	12,50	13,50	23,—
11.000	6,50	7,—	7,50	8,—	10,—	11,—	12,—	13,—	14,—	24,—
12.000	7,—	7,50	8,—	8,50	11,—	12,—	13,—	14,—	15,—	25,—
13.000	7,50	8,—	8,50	9,—	11,—	12,—	13,—	14,—	15,—	26,—
14.000	8,—	8,50	9,—	9,50	12,—	13,—	14,—	15,—	16,—	27,—
15.000	8,50	9,—	9,50	10,—	12,—	13,—	14,—	15,—	16,—	28,—
20.000	9,—	9,50	10,—	10,50	12,50	13,50	14,50	15,50	16,50	29,—
30.000	9,50	10,—	10,50	11,—	13,—	14,—	15,—	16,—	17,—	30,—
40.000	10,—	10,50	11,—	11,50	13,50	14,50	15,50	16,50	17,50	31,—
50.000	10,50	11,—	11,50	12,—	14,—	15,—	16,—	17,—	18,—	32,—
70.000	11,—	11,50	12,—	12,50	14,50	15,50	16,50	17,50	18,50	33,—
80.000	11,50	12,—	12,50	13,—	15,—	16,—	17,—	18,—	19,—	34,—
90.000	12,—	12,50	13,—	13,50	15,50	16,50	17,50	18,50	19,50	35,—
100.000	12,50	13,—	13,50	14,—	16,—	17,—	18,—	19,—	20,—	36,—

(1) El parentesco es el siguiente:

I : Línea recta legítima o legitimada de 1r. grado.—

II : Línea recta legítima o legitimada de 2r. grado.—

III : Línea recta natural y de adopción.—

IV : Entre esposos.—

V : Colaterales de 2r. grado.— VIII Colaterales de 5r. grado.—

VI : Colaterales de 3r. grado.— IX Colaterales de 6r. grado.—

VII : Colaterales de 4r. grado.— X Extraños.—

Del impuesto recaudado se destina el 30 % a la instrucción pública y el resto al tesoro departamental.-

119. POLONIA:

Después de lograda su independencia a raíz del tratado de Paz de Versalles, Polonia, por una ley del año 1920 dispuso la aplicación de un impuesto a todas las transmisiones gratuitas de bienes.- Posteriormente se modificó dicha ley por otras del 18 de julio de 1924 y 14 de marzo de 1933.-

El impuesto establecido por la legislación fiscal polaca se aplica a las porciones hereditarias con una tarifa doblemente progresiva, como puede verse en la escala que a continuación transcribimos.-

Valor de las porciones en zlotys			Parentesco				
			I	II	III	IV	V
De	3,000 a	5.000	-	1,50	2,--	3,--	4,--
De	5.000 a	10.000	-	2,--	2,50	4,--	6,--
De	10.000 a	20.000	0,50	2,50	3,--	6,--	8,--
De	20.000 a	50.000	0,75	3,--	4,--	8,--	10,--
De	50.000 a	100.000	1,--	3,50	5,--	10,--	13,--
De	100.000 a	200.000	1,25	4,--	6,--	12,--	16,--
De	200.000 a	500.000	1,50	4,50	7,--	14,--	19,--
De	500.000 a	1000.000	2,--	5,--	8,--	16,--	22,--
De	1000.000 a	2000.000	2,50	5,50	9,--	18,--	25,--
De	2000.000 a	5000.000	3,--	6,--	10,--	20,--	28,--
De	5000.000 a	10000.000	3,50	7,--	11,--	22,--	31,--
De	más de	10000.000	4,--	8,--	12,--	24,--	34,--

Las categorías de parientes enumeradas en la escala de la página anterior, son las siguientes;

I: Esposos y descendientes en línea recta.-

II: Ascendientes en línea recta, hijos adoptivos, hermanos, hijos políticos.-

III: Sobrinos.-

IV: Otros parientes hasta el cuarto grado.-

V: Los demás herederos o legatarios.-

113. PORTUGAL:

En Portugal los descendientes en línea recta pagan, según la última ley de la que tenemos noticias, el 2 % por todas las transmisiones gratuitas de bienes.- Los ascendientes en línea recta están gravados con tipos que varían entre 5,00 % para las hijuelas superiores a 200 escudos y 6,3/4 para las que pesan de 50.000 es.- El cónyuge superstite debe pagar tipos que oscilan entre el 7.1/2 y 9.1/4 %.-

Los hermanos del causante están impuestos con tipos comprendidos entre 10 y 11,3/4 % y los extraños entre 16 y 17,3/4 %.-

El impuesto se calcula sobre el importe líquido que recibe cada heredero o legatario después de deducidos los gastos y cargas pertenecientes a la sucesión.-

Las donaciones están sometidas a los mismos derechos que las transmisiones por causa de muerte.-

120. RUSIA:

El advenimiento del régimen soviético cambió por entero, en Rusia, la organización de las antiguas instituciones hereditarias.-

Un decreto del 27 de abril de 1918 estableció que después de la muerte del propietario de un bien, este se transmitiría al Estado de la República Socialista Federal Soviética de Todos los rusos.- El Estado cargaría, según el mencionado decreto, con el sostenimiento de los parientes del causante ligados a él en línea recta y que se hallasen incapacitados para el trabajo; y si después de deducidas las sumas indispensables para ello ^{resultase un saldo} se cobrarían los acreedores de la sucesión.-

Cuando la fortuna no excedía de 10.000 rublos quedaba en poder de los parientes directos, pero estos no recibían la propiedad de los bienes sino el usufructo.-

Más tarde las autoridades de la R.S.F.S.R. ordenaron la confección de un código civil que adoptase los principios que habían servido de base para la legislación parcialmente dictada.- El nuevo código civil empezó a regir el 1º de enero de 1923 y estableció un sistema sucesorio muy distinto del que se había pregonado cuando la mística materialista inspiró los primeros actos de la R.S.F.S.R. y de la U.R.S.S. en general.- El artículo 416 del nuevo código permitió la sucesión por ley y por testamento.-

El nuevo régimen sucesorio adoptado en el R.S.F.S.R. fué rápidamente incorporado también a las demás repúblicas que forman la Unión de los Soviets.- Los gobiernos se vieron

a transigir y la primitiva rigidez cedió ante la necesidad de ofrecer garantías al capital extranjero, cuyo concurso le era indispensable.-

La instauración de un sistema hereditario impuso la necesidad de crear un impuesto a las adquisiciones realizadas por ese motivo.- El fué establecido por decreto del 1º de octubre de 1929.- sus disposiciones se aplican a las transmisiones por causa de muerte y a las donaciones en vida; siendo el Comisariado de Hacienda el organismo encargado de determinar la cuantía del impuesto a pagar.-

El lugar de la apertura de la sucesión es el siguiente:

- a). el del último domicilio del causante, ya sea el lugar de su residencia, o donde tiene sus actividades o bienes.-
- b). cuando los bienes de la herencia se hallen en varios lugares puede elegirse cualquiera de ellos.-
- c). para las personas que fallecen en el extranjero sin tener arrendada una habitación en el territorio de la R.S.F.S.M. el lugar donde se hallen los bienes.-

Los organismos de hacienda, los soviets rurales y los gerentes de viviendas están encargados de formalizar el inventario de los bienes de todo fallecido dentro de los 15 días posteriores a su deceso.- a tal efecto los herederos están obligados a prestar declaración escrita de todos los bienes que en vida hubieran pertenecido al autor de la sucesión.-

Según el artículo 25 del mencionado decreto, forman parte de la masa hereditaria a los efectos del pago del im-

puesto todos los bienes y créditos, aún aquellos litigios s. -
se excluyen solamente los siguientes:

- a). Los objetos que habitualmente se encuentran en las viviendas tales como, muebles, útiles, medallas, vestidos, vajillas, e t. siempre que los herederos prueben que vivían con el causante .-
- b). Los bienes destinados a explotaciones agrícolas.-
- c). Las indemnizaciones por seguros de vida.-
- d). Los demás créditos por seguros de cualquier naturaleza .-
- e). Las cantidades correspondientes a derechos de autor o de invención.-
- f). Las cantidades depositadas en las cajas de ahorro.-
- g). Las acciones de las sociedades de construcción y los pagos del crédito mutuo-social.-
- h). El importe de las participaciones en las casas edificadas por las cooperativas de construcción hasta 3.000 rublos.-
- i). Las herencias transmitidas a los habitantes establecidos en las comarcas de extremo norte de la U.R.S.S.-

Además toda herencia o donación inferior a 1.000 rublos está exenta de toda carga fiscal.-

La valorización de los bienes a fin de calcular el monto del impuesto se hace de acuerdo a los contratos de seguros cuando los hay.- Los objetos de arte son tasados por los museos.- El valor de las mercaderías y demás elementos de las empresas comerciales se determina por la constancia de los libros de comercio.- Los títulos, acciones, dinero nacional o extranjero y demás efectos cotizables se estiman por el importe de su cotización en el momento de la apertura de la sucesión.-

Se permite deducir del monto imponible el importe de las deudas del causante excepto las que tenga con los herederos o las que fueren anteriores al 7 de noviembre de 1917; los gastos del mismo durante su última enfermedad; los gastos de entierro con excepción de los que se relacionen con ceremonias religiosas y las sumas destinadas al pago del impuesto y multas.-

El gravamen se percibe de cada uno de los herederos en proporción a la parte que les corresponde.- Los contribuyentes que estén en desacuerdo con la liquidación del impuesto que practica el Comisariado de hacienda pueden recurrir en súplica ante las autoridades superiores dentro de las dos semanas de la notificación solicitando una rectificación.- Consentida la liquidación o su ulterior modificación los contribuyentes están obligados a satisfacer el importe del gravamen en término de un mes.- Lo obstante esta disposición, el organismo de hacienda puede ampliar el plazo siempre que el recurrente sea un obrero o que el solicitante necesite vender los bienes para poder abonar el impuesto.-

El tipo de imposición se determina de acuerdo a la categoría del heredero.- Según el Código de procedimientos sancionado el 20 de marzo de 1931, en la R.S.F.S.R. hay tres clases de herederos.- En la primera figuran las personas jurídicas estatales y las asimiladas a ellas.- Entran en la segunda los empleados, obreros, campesinos y los "kulats"

La tercera clase está integrada por los capitalistas, es decir por aquellas personas que viven sin trabajar, ya sea de sus rentas o del trabajo ajeno.- Esta tercera categoría es la más reducida, pues en 1935, su número no alcanzaba al 2 % del total de la población.-

La primera categoría paga sólo un impuesto del 1/2 % del valor recibido.-

Las docs clases o categorías restantes pagan un derecho fijo y otro proporcional por cada fracción de la herencia o donación recibida.- Uno y otro crecen progresivamente con el aumento de la suma recibida, llegando a insumir hasta el 9 % de las sumas que excedan de 500.000 rubles.- No se hace ninguna distinción de acuerdo al grado de parentesco.-

La tarifa fijada para los contribuyentes de la segunda clase es la siguiente:

Valoración de los bienes en rublos	Impuesto a satisfacer	
	Fijo	% por lo que excede del límite inferior
Hasta 1.000	-	-
De 1.000 a 2.000	20	-
" 2.000 a 6.000	20	5
" 6.000 a 10000	220	8
" 10.000 a 40000	540	10
" 40.000 a 100000	3540	25
" 100.000 a 200000	18540	40
" 200.000 a 500000	58540	60
" 500.000 en adel.	238540	90

La tarifa aplicable a los herederos de la clase 3, es la siguiente:

Valoración de los bienes en rublos	Impuesto a satisfacer	
	Fijo	% por lo que excede del límite inferior.
Hasta 1.000	-	-
De 1.000 a 2.000	100	-
" 2.000 a 6.000	100	10
" 6.000 a 10.000	500	15
" 10.000 a 40.000	1.500	20
" 40.000 a 100.000	7.100	25
" 100.000 a 200.000	22.100	40
" 200.000 a 500.000	62.100	65
" 500.000 en adelante	257.100	90

Estas disposiciones, como hemos dicho en principio, se aplican en el territorio de la R.S.F.S.R. en el que no están incluidas las otras seis repúblicas autónomas que tienen un régimen propio, pero semejante a éste.-

El Estado es un heredero importante en algunas sucesiones, pues, según el art. 66 del decreto, le corresponden los bienes que se hallan sin herederos, los que proceden de las renunciaciones, los que no son recogidos en el término de seis meses y los que corresponden a aquellos que se les hubiese privado del derecho a la herencia.-

121. SUECIA:

La última disposición dictada en este país relativa al régimen fiscal sucesorio es la Ley del 30 de junio de 1933 que modificó el antiguo impuesto sucesorio.-

Según esta ley se distinguen cuatro clases de herederos a las cuales se les aplica un impuesto progresivo en proporción a la cuantía de la parte que corresponde a cada heredero o legatario y al grado de parentesco y otro impuesto adicional para las sumas mayores que es solo progresivo en atención al grado de parentesco.-

Las cuatro clases de herederos son las siguientes:

- Clase I : Cónyuge y herederos en línea directa descendente.-
- Clase II : Padres, hermanos, instituciones científicas o benéficas legatarias.-
- Clase III : Iglesias y comunas.-
- Clase IV : Otros herederos o legatarios.-

El primero de los impuestos aplicables es establecido en el cuadro N° 1 (página siguiente) y varía entre el 1 y el 34,589 %.- El adicional oscila entre el 20 y el 35 % de acuerdo al parentesco entre causante y beneficiario, como puede verse en el cuadro N° 2 (página siguiente)

La tarifa del gravamen es común a las donaciones y a las transmisiones por causa de muerte.-

CUADRO I

PORCIONES HEREDITARIAS HASTA	CATEGORIAS DE HEREDEROS			
	I	II	III	IV
1.000 coronas	1,--	2,--	4,--	4,--
10.000 "	2,1	6,--	14,09	14,09
100.000 "	7,04	16,26	25,49	30,89
500.000 "	14,808	22,452	29,098	34,178
1.000.000 "	17,4	23,226	29,549	34,589

CUADRO 2

CATEGORIAS DE HEREDEROS	IMPORTE PROPORCIONAL
I	20 % cuando la hijuela pasa de 400.000
II	24 % " " " " " 100.000
III	30 % " " " " " 60.000
IV	35 % " " " " " 40.000

122. SUIMA:

Pocos cambios hubo en los impuestos sucesorios de los cantones que forman la Confederación Suiza, fuera de los aumentos generales de las tarifas posteriores a la última guerra.-

El Gobierno Federal propuso la creación de un impuesto nacional a las sucesiones, pero encontró serias resistencias de parte de los gobiernos cantonales y abandonó su propósito.-

En el Cantón de Zurich está en vigencia la ley de impuesto a las herencias del 20 de febrero de 1870.- En Berna, la del 6 de abril de 1919.- En Lucerna, la del 28 de julio de 1919.- En el Cantón de Uri, la del 2 de mayo de 1926.- En el de Unterwalden el Bajo, la del 25 de abril de 1912 con las modificaciones del 30 de abril de 1926.- En el de Glaris, las leyes de 1904, 1918, 1919, 1920 con las modificaciones introducidas por la ley del 4 de mayo de 1930.- En el de Zug, rige la ley del 11 de mayo de 1886 con las modificaciones introducidas en noviembre de 1921.- En Friburgo, está en vigencia la ley de derechos de registro de 1882 con las modificaciones ulteriores de 1896 y 1913.- En Solvère se aplican las antiguas leyes codificadas en 1921.- En Basilea (ciudad) se dictó una ley el 6 de abril de 1922.- En Basilea (campo) rige la ley de impuestos a las herencias y donaciones del 13 de febrero de 1900.- En Schaffhouse la última reglamentación del impuesto sucesorio data de 1910.- En el Cantón de Appenzell, Rodas exteriores existe una ley del 30 de

abril de 1932 y en Appenzell Rhodes interiores ^{ley} la del 12
 de octubre de 1919 está en aplicación.- En Saint Gall se
 aplica una ley de 1911 modificada por otra posterior del 15
 de mayo de 1924.- En el Cantón de los Grisones esta en vi-
 gencia la ley del 23 de junio de 1918.- En Argovia, las úl-
 timas modificaciones introducidas a las leyes fiscales socue-
 rias es del año 1922.- En Argovia se siguen aplicando las
 disposiciones que regían en 1850.- En Tesino se aplica una
 "tasse di successione" creada por las leyes de 6 de diciembre
 de 1917 y 16 de diciembre de 1919.- En Vaud, hay una ley
 general de impuestos cuya última modificación dat del año
 1928.- En Valais, las transmisiones gratuita están impues-
 tas por la ley de impuesto de sellos de 1875 modificada en 1881
 y en 1908.- En Neuchâtel se aplica un impuesto al acervo total
 y otro a las porciones hereditarias, regulados por la ley
 del 11 de mayo de 1912.- En Ginebra esta en vigencia la ley
 general de contribuciones públicas del 24 de diciembre de 1924.

Carecen de leyes de impuestos sucesorios los
 cantones de Schwyz y Unterwalden el alto.-

123. URUGUAY:

La última ley de impuesto a las transmisiones
 gratuitas en el Uruguay es la del 28 de octubre de 1926, /con
 algunas modificaciones a las que nos referiremos más adelante

Los tipos aplicables varían entre 1.1/2 y
 32 % , según se establece en la siguiente escala:

Valor de las porciones en \$ urug.	PARTE HEREDERA (1)						
	I	II	III	IV	V	VI	VII
hasta 2.500	1,0	2,00	3,00	4,00	5,00	6,00	11,00
de 2.500 a 5.000	1,0	2,00	4,00	6,00	9,00	12,00	16,00
" 5.000 a 10.000	1,0	2,00	5,00	8,00	13,00	17,00	22,00
" 10.000 a 20.000	1,0	2,00	7,00	10,00	15,00	18,00	23,00
" 20.000 a 30.000	1,0	2,00	9,00	13,00	18,00	19,00	24,00
" 30.000 a 40.000	1,0	2,00	9,00	13,00	18,00	20,00	25,00
" 40.000 a 50.000	1,0	2,00	10,00	14,00	19,00	21,00	26,00
" 50.000 a 100.000	1,0	2,00	11,00	15,00	20,00	22,00	27,00
" 100.000 a 200.000	1,0	2,00	13,00	17,00	22,00	24,00	30,00
" más de 200.000	1,0	2,00	15,00	19,00	24,00	26,00	32,00

(1) El heredero responsable es el siguiente:

I - Los ascendientes legítimos y naturales - parte que compete únicamente al cónyuge por la asignación forzosa.-

II - Los ascendientes legítimos o naturales.-

III - Hijos por adopción o naturales.

IV - Hermanos, hijos de adopción, padres adoptantes (ex testamento o a)

V - Los del grupo III (ab-intestato)

VI - El grupo I y el tercer grupo.-

VII - Los del grupo del cuarto grupo, demás parientes y extraños.

A los efectos del cálculo del impuesto a pagar, los bienes inmuebles son estimados en el valor que en cada caso determine la Dirección de avaluos para la Capital y las Oficinas de empadronamiento para el interior.-

Los que enajenen o cedan cualquier clase de bienes o derechos reales a personas llamadas a heredarlas, les reconozcan créditos hipotecarios o prendarios o constituyan a su favor rentas vitalicias pagarán el impuesto a las herencias y donaciones de acuerdo al grado que le corresponde.-

La transmisión entre los llamados a heredarse realizadas por interpuesta persona, dentro del año de operarse la primera transmisión queda sujetos al pago del impuesto.-

En los depósitos o cuentas constituidas a nombre de una persona y orden de otra, si ocurriese el fallecimiento del titular de la misma, los bancos o depositantes no podrán entregar los depósitos sin previa autorización judicial.-

Las Cajas de seguridad arrendadas en bancos u otros establecimientos no podrán ser abiertas sino por sus titulares y apoderados y en caso de fallecimiento de ellos sólo podrá procederse a su apertura mediante orden judicial.-

Quedan exceptuados del pago del impuesto las sucesiones cuyo valor líquido no exceda de 1.000 pesos uruguayos y las que beneficien al Estado, a las instituciones públicas, a los hospitales y a los asilos que presten asistencia gratuita.-

Los beneficiados con el usufructo de un bien deben pagar anualmente el impuesto correspondiente a la renta,

debiendo el usufructuario extender una fianza a favor del Fisco.-

Se permite deducir del activo imponible una suma para los gastos judiciales que varía entre el 2 y 10 % según sea el monto transmitido.-

Los infractores a la ley deben pagar una multa equivalente al duplo del derecho no pagado o que se intentase defraudar.-

La ley de presupuesto del 6 de agosto de 1931 introdujo una modificación parcial a la citada.- Según el artículo 21, quedan aumentadas en 1 %, a partir de 5.000 pesos en adelante, todas las tarifas establecidas en la página 297.- En las porciones comprendidas entre 5000 y 10.000 pesos que correspondan a los herederos directos el aumento será sólo de 1/2 %.-

Además esta ley de presupuesto dispuso que los herederos o legatarios radicados en el extranjero pagarán el impuesto correspondiente con un recargo de 5 %.-

Una ley del 13 de julio de 1933 dispuso que los herederos o legatarios que no inicien la sucesión o no presenten el cálculo del impuesto a las oficinas respectivas dentro de los plazos legales pagarán el tributo con un recargo mensual del 1 % y si después de liquidado el impuesto no lo abonaran dentro de 60 días y no solicitarán ampliación del plazo anterior deberán hacerlo con el mismo recargo de 1 %.-

Cuando los bienes transmitidos sean inmuebles u otros de difícil realización los contribuyentes podrán aplazar el pago del impuesto garantiéndolo con dichos bienes.-

Una ley del 4 de agosto de 1933 resolvió aplicar un impuesto a los bienes gananciales del cónyuge supérstite o los que correspondan a los esposo divorciados .- El monto de este nuevo gravamen es igual a la mitad del que deben abonar los descendientes y su producido se destina a la Caja de Jubilaciones y Pensiones de Servicios Públicos.-

Independientemente del impuesto nacional que se aplica a las transmisiones gratuitas de bienes , existe en el Uruguay otro gravamen semejante, pero que afecta solamente a los inmuebles, el que es aplicado por algunas municipalidades.-

En Montevideo fué establecido por la Asamblea representativa el 25 de abril de 1929 y se paga sobre los bienes inmuebles ubicados en el Departamento que sean transmitidos por herencia o donación.-

El impuesto se aplica sobre el valor total de dichos bienes, cualquiera sea la cuota que corresponda a cada heredero y sin distinción de grados de parentesco .- La escala utilizada variaba entre el 1 y el 8 % según la resolución precitada.- En la actualidad el arancel aplicable es el siguiente :

De 50.000	a	100.000 pesos urug.....	1.½	%
" 100.000	a	250.000 " "	2	"
" 250.000	a	500.000 " "	2.½	"
" 500.000	a	750.000 " "	3	"
" 750.000	a	1.000.000 " "	3.½	"
" más	de	1.000.000 " "	4	"

En Canelones se estableció el impuesto municipal a las sucesiones en 1931 y en el Departamento de Treinta y Tres quedó incorporado a su sistema fiscal por una resolución de la Asamblea Representativa del 2 de setiembre de 1932.-

124. VENEZUELA:

La ley actualmente vigente en esta país es la del 1^o de julio de 1923 la cual dispone que formará parte del tesoro nacional el importe del 3 % sobre el líquido total de las porciones hereditarias y de los legados dejados a parientes colaterales y del 10 % sobre el líquido que corresponde a los legados dejados a extraños.-

Este impuesto se aplica en los casos de herencias o legados de bienes situados en Venezuela, dejados por Venezolanos/ o extranjeros/ domiciliados o no.- Están exentos del impuesto los bienes muebles o inmuebles situados en el extranjero así como los créditos cuyos deudores estén fuera de Venezuela.-

Cuando se transmite un usufructo, uso o habitación, o rentas vitalicias, el impuesto se calcula sobre la siguiente fracción de propiedad o del capital, pagando el que se beneficia con la nuda propiedad el resto .

Cuando el usufructuario es menor de 20 años.....7/10

" " " " " " 30 "6/10

" " " " " " 40 "5/10

" " " " " " 50 "4/10

" " " " " " 60 "3/10

" " " " " " 70 "2/10

" " " " mayor " 70 "1/10

Cuando la transmisión consiste en una renta o pensión por tiempo determinado el capital imponible se calcula a razón de una renta tipo del 6 % y el impuesto a pagar será el 1 /10 del capital por cada periodo de cinco años que comprenda la renta o pensión.-

Los que dejen de pagar el impuesto fraudulentamente están penados con una multa igual al doble de-1 monto defraudado y los cómplices con penas pecuniarias que varían entre 100 y 1.000 bolívares.-

125.

OTROS PAISES:

Además de los estados mencionados han modificado sus leyes de impuestos a las transmisiones gratuitas de bienes Rumania y Bulgaria.-

Hungría después de su separación de Austria creó un impuesto propio a las herencias y donaciones semejante al vigente en este país.- Lo propio hizo Filipinas al obtener su independencia por ley del 24 de mayo de 1933.-En este país se distinguen cuatro clases de parientes a los cuales se les aplican tipos progresivos que varían entre 1 y 64 %.- Este último porcentaje corresponde a fortunas muy elevadas y hasta la fecha nunca tuvo oportunidad de ser aplicado.-

Finlandia estableció el impuesto a las herencias y donaciones en el año 1921 y con posterioridad han hecho lo mismo Yugoslavia, Estonia, Lituania y Letonia.-

CAPITULO VIII

LA CONSTITUCION NACIONAL

Y EL IMPUESTO SUCESORIO

SUMARIO :

- 126. Generalidades.-
- 127. Disposiciones constitucionales en materia fiscal.-
- 128. Inconstitucionalidad del impuesto sucesorio.-

126. GENERALIDADES:

Un análisis del impuesto sucesorio en su faz constitucional se impone en nuestro trabajo como elemento previo al estudio de la legislación argentina.-

Nuestra carta fundamental al adoptar el sistema federal para la organización institucional del país ha creado un gobierno local para cada provincia y un gobierno nacional para toda la República.- Uno y otro actúan sobre el mismo territorio y la Constitución ha debido determinar con precisión las funciones de ellos, en forma tal, que ambos poderes no choquen en

el ejercicio de sus atribuciones, sino que se complementen y armonicen.- Al delimitar para cada gobierno su esfera de acción la Constitución ha debido prever también los medios con qué uno y otro llenarán su misión, asegurándoles su independencia dentro de las facultades que a cada cual competen; porque, como dice Alberdi, "crear un gobierno y no darle rentas, significaría tan solo crear un nombre, no un poder"⁽¹⁾.- De ahí que en la Constitución se establecen cuales son los recursos destinados exclusivamente al Gobierno Federal, cuales son los que quedan reservados a las provincias y, en fin, cuales son de la competencia de uno y otras.- En el título siguiente veremos en cuál de estos tres grupos se encuentra el impuesto sucesorio.-

127. DISPOSICIONES CONSTITUCIONALES EN MATERIA FISCAL:

Los artículos de la Constitución nacional que se refieren a las facultades impositivas de la Nación y de los estados provinciales son los N° 4, 16, 67 inc. 2° e indirectamente el 104 al establecer que las provincias conservan todo el poder no delegado al Gobierno federal.-

Dice el art. 4° que "el gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional, formado del producto de derechos de importación y exporta-

(1) Alberdi, Juan Bautista: op.cit. tomo V. pag. 171

tación; del de la venta o locación de tierras de propiedad Nacional; de la renta de Correos; de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso general, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación o para empresas de utilidad nacional.".-

El artículo 16 "in fine", declara que "la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas"-

A su vez el artículo 67 al enumerar las facultades del Congreso, establece en su inciso 2º la de "imponer contribuciones directas por tiempo determinado y proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan".-

En estas disposiciones está contenida toda la doctrina constitucional en materia fiscal que a nuestro estudio interesa.-

Lo dispuesto por el artículo 4º sobre las contribuciones se refiere a ellas en general, sin especificar si se tratan de directas e indirectas.- El inciso 2º del artículo 67 se refiere a las contribuciones directas y faculta al Congreso para que pueda imponerlas en todo el territorio de la República, pero por tiempo determinado y en las circunstancias excepcionales por él establecidas.-

Estas disposiciones, al parecer contradictorias, han provocado un sinnúmero de controversias.- Autores.

hay que sostienen que el artículo 4º al referirse a las contribuciones debió haber llevado el término "indirectas" que ha sido omitido.- Otros, en cambio, sostienen que, en atención a la forma en que está redactado el artículo 4º se refiere no ya sólo a las contribuciones directas, sino a una determinada, la capitación .-

Ambas interpretaciones son erróneas, las disposiciones de los artículos 4º y 67 son correlativas.- Las del primero de los artículos se refiere a las contribuciones en general, directas e indirectas y las del artículo 67 establece dos limitaciones para las contribuciones directas como recurso del Gobierno federal, a saber: que sólo podrán ser impuestas por tiempo limitado y cuando la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan .-

Salvo las excepciones antedichas, las contribuciones directas serán en todos los casos recursos propios de los tesoros provinciales.-

En el Capítulo I, al referirnos a la clasificación del impuesto sucesorio, hemos hecho notar la dificultad que existía para ubicarlo entre los impuestos directos e indirectos y dejamos establecido que cuando se tratase de interpretar al respecto un texto constitucional era necesario recurrir al pensamiento de los autores de la constitución (1) .-

Alberdi lo consideró un recurso directo (2) y así lo interpretaron también los constituyentes del año 53

(1) Supra, 26

(2) Supra, 24.

al sancionar nuestra Carta fundamental.-

El impuesto sucesorio, según nuestra Constitución es un recurso directo y por lo tanto de carácter local.- Las provincias pueden hacer uso de él como recurso propio sin más limitación que la del artículo 16.- El Congreso Nacional como autoridad local de la Capital federal y de los territorios nacionales puede imponerlo dentro de sus jurisdicciones como recurso normal.-

Sobre la facultad impositiva de las provincias en materia de sucesiones, existe un precedente en las Sesiones de la Convención Constituyente que a mayor abundamiento, confirman nuestras afirmaciones.- En la reunión del 23 de abril de 1853 el representante por Santa Fe doctor Gorostiaga al referirse a los recursos de dicha provincia incluía el impuesto sucesorio.-

La proporcionalidad en los impuestos a la que se refieren los artículos 4 y 67 y la igualdad exigida por el artículo 16, no significan que deba utilizarse el sistema de proporcionalidad en la determinación de las cuotas impositivas excluyendo la posibilidad de adoptar la progresión.- Los convencionales al adoptar estos términos han querido recalcar la necesidad de que las cargas sean uniformes y equitativas, sin exenciones ni privilegios de ninguna especie; que pesen igualmente sobre todos y sobre cada uno según sus fuerzas de ahí la igualdad proporcional (1).- Así lo han entendido no sólo los autores de la Constitución sino también la Justicia

(1) Alberdi, Juan Bautista: Op.cit. tomo IV pag. 414

que ha consagrado estos principios con una nutrida jurisprudencia.-

123. INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO SUCESORIO:

Las principales tachas de inconstitucionalidad que se han hecho al impuesto sucesorio se basan en cinco motivos distintos que a continuación analizamos:

1º El impuesto sucesorio es inconstitucional, se ha sostenido, porque modifica las disposiciones del Código Civil alterando las reglas para la transmisión de bienes y contrariando la voluntad del testador.-

Esta objeción es inconsistente.- La sucesión es una forma de transmisión de dominio y como todos los demás actos de esa naturaleza está sujeta a impuesto, sin que se justifique una excepción para ella.- Este tributo no altera las reglas del Código Civil no restringe la libertad de testar, pues deducido el tributo, los bienes objeto de la sucesión pasarán sin obstáculo alguno a posesión del heredero, legatario o donatario.-

A pesar de ello la Suprema Corte de Justicia de la Nación en un fallo resolvió que el impuesto sucesorio era inconstitucional basándose en estos argumentos.- (1) Entre los considerandos del fallo se dice que el Congreso, ejer -

(1) Fallos T. 23 pag. 647

ciendo esta atribución (facultad de dictar códigos) sancionó el Código Civil vigente desde 1871, por el cual estableció, de acuerdo con la garantía constitucional antes citada (art. 14 y 28) , que toda persona moral o físicamente capaz de tener^{una} voluntad y de manifestarla, puede disponer de sus bienes por testamento - sea bajo el título de institución a herederos, o bajo el título de legados, o bajo cualquier otra denominación propia para expresar su voluntad (art. 1º, título de la sucesión testamentaria".-

"que las leyes que en consecuencia de la Constitución dicta el Congreso, son supremas para toda la Nación, y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse con ellas no obstante cualquier disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales; (art. 31 Constitución Nacional)".-

"que, dados estos antecedentes, cuando la ley de la Provincia de Buenos Aires de fecha 26 de setiembre de 1875 , dispone por el artículo sesenta y dos, inciso tercero, que la décima parte de toda herencia o legado, por el hecho de ser dejado a extraños, sea destinada al fondo de las escuelas comunes, crea por el hecho y bajo pretexto de una contribución o impuesto, muy mal a propósito en favor del fisco provincial, un verdadero derecho sucesorio, una legítima forzosa que el Código Civil no había establecido, y que por lo tanto, modifica y amplía sus disposiciones.-"

"que esta modificación resulta mas evidente todavía en el presente caso , porque tratándose de una sucesión testamentaria de-

ferida unicamente por la voluntad de la testadora, esta voluntad viene a ser de hecho coartada por la ley provincial, al señalar a una décima parte de la herencia otro destino del que tuvo en vista la autora de la sucesión.- Fuera de que, dando dicha ley al Director General de Escuelas una intervención necesaria en el juicio de división, impone a los interesados mayores, en todos los casos, el gravamen de la partición judicial, cuando por el Código Civil (art.14 división de la herencia), pueden a simple mayoría de personas hacerlo extrajudicialmente".-

Contra la doctrina errónea de esta sentencia reaccionó la misma Suprema Corte y en fallos posteriores resolvió que "El impuesto a las sucesiones o a los herederos, cualquiera que sea el monto que se exija, como carga pública, entra dentro de las facultades impositivas de las provincias, no importan la institución de un nuevo heredero, ni somete la transmisión hereditaria y sus efectos a reglas diversas de las establecidas en el Código Civil (1)."

2ª Otra de las objeciones formuladas al impuesto sucesorio ha sido la de que por el hecho de gravar las leyes diferentemente a unos herederos que a otros rompe los propósitos de justicia fiscal dictados por la Constitución.-

La igualdad a que se refiere el artículo 16 comprende a las personas que se encuentran en las mismas condi-

uciones y en manera alguna se aplica a las personas colocadas en diferentes grados para las cuales debe presumirse que el beneficio recibido en una herencia o legado es tanto mayor cuanto más lejano sea el grado de parentesco que el beneficiario tiene con el causante.- Esta sola razón justifica el gravamen diferencial para que el impuesto pueda resultar igual en la medida del sacrificio que existe.-

Todas las demandas iniciadas contra las leyes de impuesto sucesorio basadas en este argumento han sido desestimadas.-

3º Ha sido atacado también el impuesto sucesorio por ser confiscatorio.- La Suprema Corte ha atendido las demandas en los casos en que el gravamen exigido era del 50 % o más.- Al resolver la inconstitucionalidad del artículo 62, inc. 3º de la ley de Educación Común de la Provincia de Buenos Aires del año 1875 ha dispuesto que el impuesto de 50 % a los legados piadosos" constituye una verdadera confiscación, restringiendo en condiciones excesivas los derechos de propiedad y de testar, que consagran los artículos 17 y 20 de la Constitución, toda vez que él alcanza a una parte substancial de la propiedad o a la renta de varios años del capital gravado.- El poder de crear impuestos está sujeto a ciertos principios que se encuentran en su base misma, y entre éstos, al de que ellos se distribuyan con justicia, habiéndose observado con fundamento que las disposiciones que prescindan de aquéllos, no serían impuesto sino despojo⁽¹⁾.-

(1) Fallos: tomo 115 pag. 111.-

4º Se ha dicho que viola la igualdad establecida en el artículo 16 cuando se establece ^{que} /el impuesto a pagar crece progresivamente en atención al monto global de la sucesión y no de acuerdo al valor de cada hijuela o porción hereditaria.- Efectivamente, algunas leyes provinciales disponían que el impuesto a pagar por ^{cada heredero} /se determinaría tomando el valor total del acervo hereditario en lugar de calcularlo sobre la asignación que a él le correspondiese.- Aplicado este temperamento lógicamente tenían que producirse casos de injusta imposición, pues una sucesión con varios herederos y legatarios a los cuales le tocase porciones pequeñas debería pagar un tributo mayor que otra que se distribuyese entre pocos herederos o legatarios que recogían un beneficio mayor que los de la primera.-

La Corte en todos los casos que sobre este particular se presentaron declaró la inconstitucionalidad de las leyes porque vulneran el principio de igualdad en el impuesto, consagrado por el artículo 16 de la Constitución Nacional (1).-

Y aun más, la Corte Suprema en su último fallo, dictado mientras escribimos estas páginas, ha establecido que el artículo tercero de la ley nacional de impuesto a las sucesiones es inconstitucional al disponer que "las suce-

Entre otros; Fallos T 156 pag. 352 (Corrientes)
T 157 pag. 304 (Buenos Aires)
T 163 pag. 167 (Córdoba)

313

siones y donaciones en línea recta ,ascendente y descendente , entre esposos,cuyo monto total sea menor de ocho mil pesos,quedan exentas del impuesto establecido por esta ley" .-

Sostiene la mayoría del tribunal que aplicar la exención al monto total y no al parcial de cada hijuela es violar el artículo 16 de la Constitución, que establece que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas.- Añade además, que la interpretación dada hasta ahora a dicha disposición contraría disposiciones del Código Civil, desde que, herederos que recogen una hijuela son desigualmente considerados al efecto del pago del impuesto pertinente.- Por otra parte, considera que cuando las leyes han otorgado beneficios semejantes, han tenido siempre en cuenta al beneficiario , a la persona viva a quien favorece, y establece que si se pretendiera conceder una exención única al monto total de 8.000 pesos resultaría que quedaría exceptuado del pago de 8.000 pesos el heredero unido, de \$ 2.000 cada uno cuando son cuatro y de \$ 1.000 cuando son ocho.- Considera que si esa fuera la conclusión del artículo debatido se trataría de una disposición arbitraria que mostraría una hostilidad al pequeño ahorro y a la familia numerosa, no sólo desconocida en la legislación argentina, sino contraria a la política de estímulo de la población que es uno de los grandes fines de nuestra carta magna.-

Por estos fundamentos la Corte Suprema resolvió que la interpretación dada al artículo 3° de la mencionada ley es inconstitucional y que la exención debe entenderse por

cada hijuela .-

5º Por último consideraremos la impugnación que se ha hecho de las leyes de impuesto sucesorio que disponen que éste debe cobrarse de acuerdo a la tarifa vigente en el momento de la exteriorización.- Se ha sostenido, para fundamentar esta tacha, que el artículo 3º del Código Civil dispone que "las leyes disponen para lo futuro; no tienen efecto retroactivo, ni pueden alterar los derechos ya adquiridos".-

La Corte en numerosos fallos ha desestimado las demandas presentadas sosteniendo que las disposiciones del Código Civil se refieren a las relaciones de derecho privado y a las leyes penales, sin comprender las de orden administrativo que dicte el Congreso y las legislaturas provinciales (1).-

(1). Entre otros: Fallos: T.10 pag. 427 - T.31 pag. 82 - T. 36 pag. 177 - T.99 pag. 355 - T.108 pag. 389 - T.107 pag. 134 - T.117 pag. 48 .- T. 161 pag. 270.-

CAPITULO IX

EL IMPUESTO SUCESORIO EN

LA LEGISLACION PROVINCIAL

SUMARIO:

129. Generalidades.- 130. Buenos Aires.-
131. Catamarca.- 132. Córdoba.- 133. Co-
rrientes.- 134. Entre Ríos.- 135. Jujuy.
136. La Rioja.- 137. Mendoza.- 138. Sal-
ta.- 139. San Juan.- 140. San Luis.- 141
Santa Fe.- 142. Santiago del Estero.-143
Tucumán.-

129. GENERALIDADES:

El impuesto sucesorio se halla establecido en todos los tados provinciales argentinos por leyes propias, de acuerdo a nuestra organización federal y conforme a las disposiciones constitucionales que hemos comentado en el Capítulo anterior.-

En todas las leyes provinciales se dispone la aplicación del impuesto sobre las porciones hereditarias, utilizándose para ello el método progresivo en atención al vínculo de parentesco y al valor de la hijuela o porción de la herencia, legado o donación que corresponda a cada uno de los beneficiarios.- El tipo mínimo de gravamen que se aplica es el de 4 por mil que corresponde a las hijuelas inferiores a 10.000 pesos recaídas por el cónyuge o los herederos directos en la Provincia de La Rioja y el más elevado es el del 50 % que lo establecen algunas leyes provinciales como límite máximo, fuera del cual no puede pasar el impuesto.-

A continuación veremos la evolución de la legislación fiscal sucesoria y las normas que se aplican en la actualidad en cada una de las provincias argentinas.-

130. BUENOS AIRES:

En otro lugar de este estudio nos ocupamos de las disposiciones vigentes en el Estado de Buenos Aires antes de la organización nacional.⁽¹⁾ Nos referiremos aquí a las prescripciones ulteriores.-

La ley de educación común de la Provincia del 26 de setiembre de 1875, al referirse a la renta y al fondo permanente de escuelas, establecía en su artículo 63 entre otros recursos, el impuesto del 5 % entre parientes colaterales -

(1) *Infra*: pag. 387 y sig.

les y el 10 % entre los extraños que recibiesen una herencia o legado superior a 10.000 pesos fuertes y el 50 % de toda institución a favor del alma o de establecimientos religiosos.- La imposición del 50 % a los legados en favor del alma y de institutos religiosos ha sido derogada posteriormente por haber sido declarada inconstitucional⁽¹⁾.-

Con posterioridad, independientemente del impuesto establecido por la ley de educación, las leyes de sellos gravaron a las sucesiones con una contribución del 1 por mil, tipo éste que en 1901 fué elevado a 2 por mil para las sucesiones abiertas en la provincia y a 4 por mil para las que estuviesen radicadas fuera del territorio provincial, pero que tuviesen bienes dentro de él.- Por último la ley de sellos de 1906 fijó una tarifa única de 3 por mil que siguió aplicándose simultáneamente con el impuesto escolar hasta el año 1907, fecha de la sanción de la ley de impuesto progresivo a las transmisiones gratuitas.-

La forma progresiva había sido propiciada en la Legislatura provincial mucho antes de esta fecha.- En 1880 el diputado Francisco Seeber propuso a la Cámara de Diputados la adopción de la progresividad en el impuesto a las herencias y donaciones (2); la iniciativa no encontró eco entre los legisladores y no prosperó .-

La ley del 9 de enero de 1907 estableció un impuesto "sobre toda transmisión a título gratuito, por causa de muerte, donación o anticipo de herencia", regulado de acuerdo a la siguiente escala:

(1) Supra, pag. 311 (2) Seeber Francisco: Discurso Buenos Aires, 1880 .-

P A R E N T E S C O	De 1	10.001	50.001	100.001	250.001	500.001	Arriba de
	a 10.000	a 50.000	a 100.000	a 250.000	a 500.000	a 1000.000	- 1.000.000
	%	%	%	%	%	%	%
Línea recta y esposos.....	0,75	1,--	1,25	1,50	1,75	2,--	2,25
Colaterales de 2º grado.....	3,--	4,--	4,50	5,--	5,50	6,--	6,50
" 3º "	3,75	5,--	5,50	6,--	6,50	7,--	7,50
" 4º "	4,50	6,--	6,50	7,--	7,50	8,--	8,50
" 5º "	5,25	7,--	7,50	8,--	8,50	9,--	9,50
" 6º "	6,--	8,--	8,50	9,--	9,50	10,--	10,50
Demás parientes y extraños....	7,50	10,--	10,50	11,--	11,50	12,--	12,50

El valor de los bienes debía estimarse, según esta ley, por su importe líquido, valuándose los inmuebles por la tasación de la Contribución Fiscal; los títulos y valores cotizables por el de su última cotización en la Bolsa de la ciudad de Buenos Aires y los demás bienes por el valor que resultase de la tasación especial.- En caso de venta de los bienes, el impuesto se liquidaría sobre el precio de la misma.

Se permitía la deducción de deudas a excepción de aquéllas que beneficiasen a los herederos, legatarios o donatarios y a las personas interpuestas, considerándose como tales: los padres, descendientes y cónyuge de aquellos.-

Quedaban exceptuados del pago del impuesto: las herencias entre ascendientes y descendientes o entre esposos cuyo monto total no excediese de 5.000 pesos; las donaciones o legados inferiores a 1.000 pesos y los que se destinasen a hospitales, escuelas, bibliotecas, instituciones científicas y a la Nación, provincia y municipios.-

La ley contemplaba la posibilidad de una nueva transmisión de los bienes que hubiesen pagado el impuesto dentro de los diez años y concedía una rebaja del 10 % por cada año completo que faltase para cumplir los 10.-

Una nueva ley del 9 de enero de 1914 modificó a la anterior.-

La nueva ley aplicaba un interés del 6 % a toda demora de más de cuatro meses desde la muerte del causante, en iniciar el juicio sucesorio y modificaba los tipos de imposición que quedaron establecidos así:

P A R E N T E S C O	Valor de la transmisión entre \$ 1 y:						
	10.000	50.000	100.000	250.000	500.000	1.000.000	Más de 1.000.000
	%	%	%	%	%	%	%
Línea recta ascendente, des- cendente y esposos.....	1,--	1,25	1,50	2,--	3,50	4,--	5,--
Colaterales de 2º grado.....	4,--	4,75	5,50	6,25	7,--	7,75	9,--
" 3r. " 	5,50	6,--	6,50	7,--	7,50	8,50	10,--
" 4º " 	6,50	7,50	8,50	9,50	10,50	11,50	12,--
" 5º " 	7,50	8,50	9,50	10,50	11,50	12,50	14,--
" 6º " 	8,50	9,50	10,50	11,50	12,50	13,50	16,--
Demás parientes y extraños..	10,--	12,--	14,--	15,--	16,--	17,--	20,--

El 29 de diciembre del mismo año fué sancionada y promulgada otra ley modificatoria de la anteriormente citada .- El principal objeto de esta nueva ley era asegurar las medidas de control para la mayor percepción del impuesto.- A la vez se elevaron los tipos de gravamen que llegaron hasta el 25 % , como puede verse en la escala que transcribimos en la página siguiente.- El monto de las exenciones ha sido también modificado fijándose en \$ 2.000 para cada uno de los herederos en línea recta y para el cónyuge supérstite y en la misma suma para los legados o donaciones.-

A partir de 1923 y hasta 1927 el impuesto sucesorio pasó a formar parte de la ley de sellos .-

Las tarifas han sido elevadas nuevamente llegando la máxima hasta el 32 % , como podrá verse en la escala que transcribimos en la página 323 .-

Varias de estas leyes han sido declaradas inconstitucionales porque establecían que el gravamen sería cobrado aplicando los tipos de la escala sobre el monto total de la sucesión y no sobre la porción individual de cada uno de los beneficiarios.-

La ley No.3903 del año 1927 devolvió al impuesto sucesorio su independencia como ley propia de impuesto escolar, manteniéndose la tarifa últimamente citada.-

La ley sancionada el 10 de octubre de 1928 dispone nuevas modificaciones en el régimen fiscal de las sucesiones .- Una de las innovaciones ha sido la imposición de las transferencias efectuadas a las Sociedades Anónimas

P A R E N T E S C O	Valor de la transmisión desde \$ 1 a :							
	1.000	10.000	100.000	200.000	500.000	1.000.000	5.000.000	más de 5.000.000
	%	%	%	%	%	%	%	%
Línea recta descendente...	1,--	1,25	1,50	2,--	3,--	4,--	5,--	6,--
Línea recta ascendente y esposos.....	1,50	1,75	3,--	4,--	5,--	6,--	8,--	10,--
Colaterales de 2º y 3º gdo	5,--	6,--	8,--	9,--	10,--	11,--	12,--	14,--
Colaterales de 4º grado...	6,--	7,50	9,--	10,50	12,--	14,--	16,--	18,--
Colaterales de 5º grado...	8,--	9,50	10,50	12,--	14,--	16,--	18,--	20,--
Colaterales de 6º grado...	10,--	12,--	14,--	16,--	18,--	20,--	22,--	24,--
Demás parientes y extraños	12,--	14,--	16,--	18,--	20,--	22,--	24,--	25,--

Desde \$ 1 a :	Línea recta descendente	Línea recta asc.y esposo	C o l a t e r a l e s					Otros parientes y extraños
			2º grado	3º grado	4º grado	5º grado	6º grado	
	%	%	%	%	%	%	%	%
5.000	-	-	5,--	6,--	7,--	9,--	11,--	13,--
10.000	1,25	2,--	6,--	7,--	8,--	10,--	12,--	14,--
20.000	1,50	2,50	7,--	8,--	9,--	11,--	13,--	15,--
50.000	1,75	3,--	8,--	9,--	10,--	12,--	14,--	16,--
100.000	2,--	3,50	9,--	10,--	11,--	13,--	15,--	17,--
200.000	2,50	4,50	10,--	11,--	12,--	14,50	16,50	18,50
300.000	3,--	5,50	11,--	12,--	13,--	16,--	18,--	20,--
400.000	3,50	6,50	12,--	13,--	14,--	17,50	19,50	21,50
500.000	4,--	7,--	13,--	14,--	15,--	19,--	21,--	25,--
700.000	4,50	8,--	14,--	15,--	16,--	20,50	22,50	24,50
1.000.000	5,--	9,--	15,--	16,--	17,--	22,--	24,--	26,--
2.000.000	6,--	10,--	16,--	17,--	18,--	24,--	26,--	28,--
4.000.000	7,--	11,--	17,--	18,--	19,--	26,--	28,--	30,--
más @ 4.000.000	8,--	12,--	18,--	19,--	20,--	28,--	30,--	32,--

para evitar las frecuentes evasiones del impuesto sucesorio producidas mediante la transformación de fortunas privadas en sociedades por acciones .- La tarifa aplicable en estos casos era la siguiente:

	De 1	5.000 \$	.....	7 %
Lo que exceda de	5.000	hasta	10.000 \$	..8
" " " "	10.000	"	20.000	....9
" " " "	20.000	"	50.000	...10
" " " "	50.000	"	100.000	...11
" " " "	100.000	"	200.000	...12
" " " "	200.000	"	300.000	...13,50
" " " "	300.000	"	400.000	...15
" " " "	400.000	"	500.000	...16
" " " "	500.000	"	700.000	...17,50
" " " "	700.000	"	1.000.000	...19
" " " "	1.000.000	"	2.000.000	...21
" " " "	2.000.000	"	-----	23

Esta ley modificó levemente algunas de los tipos de la tarifa, quedando fijada entre 1 y 33 % como podrá observarse en la escala que transcribimos en la página siguiente .-

La ley No. 4086 promulgada el 11 de julio de 1932 volvió a introducir reformas en la tarifa del impuesto aplicable reduciendo los grupos de herederos que antes eran 8 a 6, como podrá verse en la escala transcripta en la página 326.-

Desde \$ 1 a:	Línea recta dependiente	Lín. recta asc. y esposo	Colateral e					Otros par y extraño
			2º grado	3r. grado	4º grado	5º grado	6º grado	
	¢	¢	¢	¢	¢	¢	¢	¢
5.000	1,--	1,50	5,--	6,--	7,--	9,--	11,--	13,--
10.000	1,50	2,50	6,--	7,--	8,--	10,50	12,50	14,--
20.000	2,--	3,50	7,--	8,--	9,--	12,--	14,--	16,--
50.000	2,50	4,50	8,--	9,--	10,--	13,50	15,50	17,50
100.000	3,--	5,50	9,--	10,--	11,--	15,--	17,--	19,--
200.000	3,50	6,50	10,--	11,--	12,--	16,50	18,50	20,50
300.000	4,--	7,50	11,50	12,--	13,--	18,--	20,--	22,--
400.000	4,50	8,50	13,--	13,50	14,50	19,50	21,50	23,50
500.000	5,--	9,50	14,50	15,--	16,--	21,--	23,--	25,--
700.000	6,--	10,50	16,--	16,50	17,50	23,--	25,--	27,--
1.000.000	7,--	11,50	17,50	18,--	19,--	25,--	27,--	29,--
2.000.000	8,--	12,50	19,--	20,--	20,50	27,--	29,--	31,--
mas de 2000.000	10,--	14,50	21,--	22,--	23,50	29,--	31,--	33,--

Desde \$ 1 % hasta :	Línea recta asc. descend. y esposos.	Colaterales de 2º grado	Colaterales de 3º grado	Colaterales de 4º grado	Colaterales 5º y 6º grado y ot. parientes	Legatari donatori y extrañ
	%	\$	%	%	%	%
5.000	1,25	5,--	6,--	7,--	10,--	13,--
10.000	2,--	6,--	7,--	8,--	11,50	14,--
20.000	2,75	7,--	8,--	9,--	13,--	16,--
50.000	3,50	8,--	9,--	10,--	14,50	17,50
100.000	4,25	9,--	10,--	11,--	16,--	19,--
200.000	5,--	10,--	11,--	12,--	17,50	20,50
300.000	5,75	11,--	12,--	13,--	19,--	22,--
400.000	6,50	13,--	14,--	15,--	20,50	23,50
500.000	7,25	14,50	15,50	16,50	22,--	25,--
700.000	9,--	16,--	17,--	18,--	24,--	27,--
1.000.000	10,--	17,--	18,--	19,--	26,--	29,--
2.000.000	11,--	19,--	20,--	21,--	28,--	31,--
más de 2.000.000	13,--	21,--	22,--	23,50	30,--	33,--

Instituciones a favor del alma del testador ... 40 % .
 Recargo por ausentismo a los herederos radica-
 dos en el exterior..... 30 % .

Las leyes Nos. 4128 y 4190 sancionadas con posterioridad mantuvieron las disposiciones de la No. 4026 que estuvieron en vigencia hasta la sanción de la ley No. 4350 que es la que actualmente rige y que fué promulgada el 17 de octubre del año 1935.-

El artículo 1º de esta ley establece que "todo acto realizado judicialmente o por instrumento público que exteriorice la transmisión gratuita por causa de muerte, anticipo de herencia o donación de bienes de cualquier naturaleza existentes en el territorio de la Provincia o sometidos a su jurisdicción, estará sujeto a un impuesto desde la promulgación de esta ley y cualquiera que sea la fecha de la muerte del causante."

Están comprendidos entre los actos sujetos al impuesto sucesorio los siguientes:

- a). Las donaciones y legados compensatorios, retributivos o con cargo.-
- b). Las enajenaciones a favor de los descendientes del enajenante aunque fueren onerosas, en tanto la presunción de gratuidad no fuese desvirtuada.-
- c) Los derechos reales constituidos sobre los bienes situados en la provincia, aunque los créditos fueren exigibles en otra jurisdicción.-
- d) Las transferencias en favor de sociedades anónimas cuando los bienes transferidos constituyan la totalidad o la mayor parte del haber principal de una sociedad o de una familia.-

El el último caso citado el impuesto a pagar es el que corresponde a las transmisiones entre padres, hijos y cónyuges.-

La tarifa aplicable varía entre el 1 y el 33 por ciento, según se determina en la escala que va en la página 329.-

Para el cálculo del impuesto a pagar el valor de los bienes inmuebles se estima por el avaluo fiscal.- El de los bienes muebles y semovimientos se determinará por una tasación aprobada judicialmente.- Los títulos de renta y demás valores cotizables se aprecian en el valor medio que resulte de las tres últimas cotizaciones de la Bolsa de Comercio de Buenos Aires o en su defecto se tiene en cuenta el valor venal de los mismos estimado por el Banco de la Provincia.-

En las transmisiones de usufructos de un bien o en las constituciones de rentas vitalicias el valor imponible se calcula en el importe del décuplo de la renta anual.- Cuando se transmite solamente la nuda propiedad de un bien, esta se calculará en el 50 % del valor real.-

Al iniciarse un juicio sucesorio el Juzgado debe notificar a la Dirección General de Escuelas de la provincia para que tome intervención y además el actuario debe solicitar del censo ganadero, de la Municipalidad correspondiente y de los bancos, informes sobre si el causante o su cónyuge tenían haciendas, depósitos u otros bienes.-

Dispone además la ley que cuando en el acervo hereditario figuren bienes situados dentro y fuera de laju-

Desde \$ 1 a:	Línea recta desc. asc. y esposos	Colaterales			Otros par. cons. afin. y extrañis.
		Segundo grado	Tercer grado	Cuarto grado	
	%	%	%	%	%
5.000	1,--	5,--	7,--	9,--	13,--
10.000	2,--	6,--	8,--	10,50	14,50
20.000	3,--	7,--	9,--	12,--	16,--
50.000	4,--	8,--	10,--	13,50	17,50
100.000	5,--	9,--	11,--	15,--	19,--
200.000	6,--	10,--	12,--	16,50	20,50
300.000	7,--	11,50	13,50	18,--	22,--
400.000	8,--	13,--	15,--	19,50	23,50
500.000	9,--	14,50	16,50	21,--	25,--
700.000	10,50	16,--	18,--	23,--	27,--
1.000.000	11,50	17,50	19,50	25,--	29,--
2.000.000	12,50	19,--	21,--	27,--	31,--
Mas de 2.000.000	13,50	21,--	23,--	29,--	33,--

jurisdicción provincial y estos últimos se atribuyan al cónyuge supérstite como importe de los gananciales, se pagará un impuesto sobre el 50 % de su monto.-

El impuesto se abona mediante depósitos constituidos a favor de la Dirección General de Escuelas en el Banco de la Provincia de Buenos Aires.- Después del año de la muerte del causante el gravamen se paga con un recargo del 1 % mensual.-

Las declaraciones, atestaciones y omisiones reputadas dolosas están penadas por esta ley con multas equivalente al duplo del impuesto.- En la misma penalidad incurren los funcionarios que no cumplieren con las disposiciones pertinentes.- Los denunciadores de las infracciones pueden ser premiados por la Dirección de Escuelas con el 20 % del producido de la multa.-

En estos últimos años el producido de este impuesto ha pasado de \$ 11.000.000 anuales.-

131. CATAMARCA:

En esta Provincia, la ley general de educación del 2 de noviembre de 1879 al referirse en su artículo 29 a fondo escolar, establecía entre los recursos propios, el importe del 25 % sobre todas las herencias transversales.- Este es el primer antecedente relativo a la imposición de las sucesiones en Catamarca.-

La disposición antes aludida se aplicó hasta

1910 en que fueron sancionadas nuevas disposiciones.-

La ley de educación común promulgada el 21 de noviembre de dicho año dispuso que el fondo escolar se construiría con las herencias fiscales y con el siguiente impuesto aplicable a los parientes colaterales y a las personas extráneas en toda sucesión hereditaria:

- 10 % entre los colaterales.-
- 15 % entre los extráneos.-
- 15 % de las herencias transversales ab-intestato.-
- 10 % de toda donación de bienes entre vivos.-

El Consejo Provincial de Educación tenía a su cargo la percepción del impuesto y era parte en los juicios sucesorios.-

Esta ley eximía de todo impuesto a las sucesiones entre ascendientes descendientes y cónyuges ,pero una ley del 30 de setiembre de 1912 los incluyó gravándolos con un impuesto del 2 % siempre que el monto total de la sucesión excediera de 1.000 pesos.-

La ley de 1912 introdujo una serie de disposiciones para determinar el valor de los bienes, estableciéndose a la vez el porcentaje del impuesto en que se transmitía a una persona el usufructo y a otra la nuda propiedad de un bien.-

Se dispuso a la vez una rebaja en el impuesto a pagar cuando una transmisión obligaba a pagar por segunda vez el impuesto en el término de cinco años .- La rebaja se fijó en 10 % por año y era aplicable solamente cuando la herencia beneficiaba al cónyuge o a los parientes directos.-

Posteriormente el impuesto sucesorio dejó de ser un recurso propio del Tesoro escolar y pasó a formar parte integrante de la ley de papel sellado, adoptándose en esa circunstancia el impuesto progresivo de aduero al importe de la hijuela o porción hereditaria y al parentesco existente entre el autor de la sucesión y el adquirente.-

El artículo 38 de la ley de sellos Nos. 1027 sancionada el 30 de diciembre de 1928 se refería a la división y adjudicación de bienes a las que se les aplicaba el siguiente impuesto:

PARENTESCO	Transmisión en miles de pesos						
	5	10	40	80	160	200	más de 200
	%	%	%	%	%	%	%
Línea recta descendente y esposo	1.4	1.5	2	3	4	5	6
Línea rect. ascend.	1.4	2	3	4	5	6	7
Colat. 2º y 3º gdos.	5	6	7	8	9	10	11
Colat. de 4º grado	6	7	8	9	10	11	12
" 5º "	7	8	9	10	11	12	13
" 6º "	8	9	10	11	12	13	14
Extranos.....	14	16	18	20	22	24	25

El impuesto debía liquidarse sobre lo que recibía cada uno de los sucesores deducidos los gananciales del cónyuge y las deudas justificadas.-

La Dirección General de rentas era la encarga-

da de la percepción del gravamen y al efecto actuaba como parte en los juicios.-

La ley de sellos No. 1038 sancionada el 27 de diciembre de 1929 introdujo algunas reformas de las cuales, merecen destacarse las modificaciones de los tipos de imposición que han sufrido aumentos en casi todos los grupos y categorías como puede verse en la escala siguiente:

PARENTESCO	Valor de la transmisión desde \$ 1 a:						
	1.000	2.500	5.000	10.000	40.000	60.000	Más de 60.000
	%	%	%	%	%	%	%
Línea recta desc. y esposos.....	1,5	2,-	2,5	3,-	4,-	5,-	7,-
Línea rect. ascendente	2,-	2,5	3,-	3,5	4,5	6,-	8,-
Colat. 2 ^a y 3 ^a grados	4,-	5,-	6,-	7,-	8,-	9,-	11,-
" 4 ^a "	5,-	6,-	7,-	8,-	9,-	10,-	12,-
" 5 ^a "	6,-	7,-	8,-	9,-	10,-	11,-	13,-
" 6 ^a "	7,-	8,-	9,-	10,-	11,-	12,-	14,-
Extraños.....	12,-	13,-	15,-	17,-	19,-	21,-	24,-

El 21 de noviembre de 1932 fué sancionada la ley No. 1060 de impuestos a la transmisión gratuita de bienes.-Con esta ley el impuesto sucesorio volvió a formar parte del tesoro escolar, estando a cargo del Consejo Provincial de educación la

administración del mismo.-

Según la nueva ley quedaron exep tuados del impuesto las transmisiones en favor de los ascendientes , descendientes y cónyuges inferiores a \$ 500,-- ; las donaciones o legados a favor de hospitales o escuelas públicas; las que benefician a la Provincia y a los municipios .-

El impuesto se liquida en base al monto de cada hijuela, legado o donación previa deducción de los gananciales del cónyuge y las deudas plenamente justificadas.- No se reconocen, al efecto de la liquidación del impuesto las deudas a favor de los herederos, legatarios o donatarios y a las personas interpuestas entre ellos y el causante.-

El impuesto se liquida sobre el valor de los bienes por tasación, siempre que cuando se trate de inmuebles su valor no sea inferior al establecido para la contribución territorial.-

Cuando se transmite a una persona la nuda propiedad y a otra la renta o usufructo se calculará el impuesto para la primera sobre la mitad del valor del bien y para la otra sobre lo que resulte de multiplicar por diez la renta anual.-

La tarifa aplicable varía entre 1,50 y 30 %, de acuerdo a lo establecido en la escala que transcribimos en la siguiente página .-

Los contribuyentes deberán pagar el impuesto con un recargo del 6 % en los siguientes casos :

a) Cuando se demore más de seis meses desde la muerte del cau-

PARENTESCO	VALOR DE LA TRANSMISION DESDE 1 PESO HASTA:						
	1.000	2.500	5.000	10.000	40.000	60.000	Más de 60.000
	%	%	%	%	%	%	%
Línea recta descendente y esposo.....	1,50	2,--	2,50	3,--	4,--	5,--	7,--
Línea recta ascend..	2,--	2,50	3,--	3,50	4,50	6,--	8,--
Colaterales 2º grado	4,--	5,--	6,--	7,--	8,--	9,--	11,--
" 3º "	4,50	5,50	6,50	7,50	8,50	9,50	11,50
" 4º "	5,--	6,--	7,--	8,--	9,--	10,--	12,--
" 5º "	6,--	7,--	8,--	9,--	10,--	11,--	13,--
" 6º "	7,--	8,--	9,--	10,--	11,--	12,--	14,--
Extrasos.....	15,--	17,--	19,--	21,--	23,--	26,--	30,--

sante sin iniciar el juicio sucesorio;

b) Si iniciado el juicio en el término antes citado no se abonara el impuesto dentro de los 30 días de su liquidación.-

Las omisiones dolosas, los fraudes y las tentativas de fraudes tienen una penalidad fiscal que llega al quintuplo del monto del impuesto.-

El Consejo de Educación es parte en los juicios sucesorios y puede iniciarlos si después de los noventa días del fallecimiento del causante no lo hicieren los herederos o legatarios.-

Esta ley fué promulgada el 2 de diciembre de 1932 y sigue en vigencia hasta la fecha.-

132. CORDOBA:

En esta Provincia la primera disposición propia relativa al gravamen sucesorio es el decreto del 10 de marzo de 1830 que dispuso suprimir el Juzgado de Herencias transversales disponiendo que en lo sucesivo el juez nato de ellas sería el Contador Principal de la Hacienda Pública.- El artículo 3º del mencionado decreto establecía a la vez que el derecho de herencia transversales se cobraría con arreglo a la cédula del 30 de setiembre de 1812 (1).-

El 13 de enero de 1843 la Sala Legislativa de esta provincia dispuso que "todo capital que excediera de 1.000 pesos para arriba en legados transversales, extestamento et abintestato entre parientes, pagaría el 10 % y entre herederos y legatarios extralios el 20 %.- A la vez el capital que

por testamento que quedase en su totalidad para emplearse en sufragios por el alma del testador pagaría el cinco por ciento a partir de los mil pesos, quedando en consecuencia derogado el artículo de la real cédula de 1801 a la que se refiere el decreto del 30 de setiembre de 1812 antes citado.-

Este impuesto que era percibido por la Universidad Mayor de San Carlos, pasó a beneficio directo del fisco por ley No. 47 del 11 de diciembre de 1854.-

Por disposiciones de los años 1877 y 1881 los legados a favor del alma del testador fueron aumentados a 8 % la primera vez y a 15 % la segunda.-

Posteriormente el gravamen sucesorio pasó a formar parte de la ley de sellos gravándose las transmisiones en favor de los ascendientes, descendientes y cónyuges con el 1 por mil; las que correspondían a los parientes colaterales con el 4 por mil; las que beneficien a los extraños con el 10 % y por último las que impongan mandas pías con el 20 %.-

Más tarde se adoptó el método progresivo para todos los grados y de acuerdo al monto de las porciones hereditarias.-

La ley de impuestos del 30 de diciembre de 1920 dispuso la aplicación del gravamen de acuerdo a la escala que transcribimos en la siguiente página.-

Actualmente esta en vigencia el texto de la ley de sellos sancionada para el año 1933 y que se viene renovando anualmente.-

Los artículos 38 al 54 están consagrados a

P A R E N T E S C O	1	10.001	100.001	200.001	500.001	1.000.001	Más de
	a 10.000	a 100.000	a 200.000	a 500.000	a 1000.000	a 5.000.000	a 5.000.000
	%	%	%	%	%	%	%
Línea recta descendente.....	0,50	1,--	1,50	2,--	3,--	4,--	5,--
Ascendientes y esposos.....	1,--	1,50	2,--	3,--	4,--	5,--	6,--
Colateral.de 2º y 3r. grados..	2,--	3,--	4,--	5,--	6,--	7,--	8,--
" de 4º " ..	3,--	4,--	5,--	6,--	7,--	8,--	9,--
" de 5º " ..	5,--	6,--	7,--	8,--	9,--	10,--	11,--
" de 6º " ..	7,--	9,--	11,--	13,--	15,--	17,--	19,--
Demás parientes y extraños....	10,--	12,--	14,--	16,--	18,--	20,--	22,--

a la división y adjudicación de bienes.-

Dispone el primero de los artículos citados que "todo acto que exteriorice la transmisión gratuita de bienes existentes en la Provincia, realizado dentro o fuera de su territorio, quedará sujeto al pago de un tanto por ciento cuyo monto se determinará según la siguiente escala".- (Véase la escala respectiva en la página 340).-

Establece además esta ley que en toda disolución de sociedad conyugal, cualquiera que fuese la causa, la adjudicación de bienes inmuebles que sean gananciales pagarán el cinco por mil sobre el valor de los mismos.-

Se reconocen las siguientes exenciones del impuesto:

1º Las donaciones o legados otorgados en favor de instituciones escolares, de beneficencia o caridad.-

2º Las herencias entre ascendientes, descendientes y esposos, cuyo monto total al dividirse no exceda de cinco mil pesos.-

3º Las donaciones o legados cuyo valor no exceda de un mil pesos nacionales.-

Las moras en el pago del gravamen hace incurrir al contribuyente en un interés punitivo del 1 por ciento mensual y las defraudaciones u ocultaciones de bienes sometidos a las disposiciones de esta ley serán penadas con una multa equivalente al importe dejado de pagar.-

Contiene además la ley una serie de medidas relativas a la liquidación y percepción del impuesto, las que están a cargo de la Dirección de Rentas de la Provincia.-

PARENTESCO	Valor de la transmisión desde \$ 1.001 a:							
	5.000	10.000	100.000	200.000	500.000	1.000.000	5.000.000	De Más de 5.000.000
	%	%	%	%	%	%	%	%
a). Línea recta descend.	1,--	1,25	1,50	2,--	3,50	4,50	5,50	6,50
b). Línea recta ascendente y esposo.....	1,50	1,75	3,--	4,--	5,50	6,50	8,--	10,50
c). Colaterales de 2º y 3º grados.....	5,--	6,--	8,--	9,--	11,--	12,--	13,--	15,--
d). Colaterales de 4º gdo.	6,--	7,--	9,--	10,50	13,--	15,--	17,--	19,--
e). Colaterales de 5º gdo.	7,--	8,--	10,50	12,--	15,--	17,--	19,--	21,--
f). Colaterales de 6º do.	10,--	12,--	14,--	16,--	19,--	21,--	23,--	25,--
g). Demás parientes y ext	12,--	14,--	16,--	18,--	21,--	23,--	25,--	26,--

133. CORRIENTES:

En esta Provincia hasta 1912 las sucesiones estaban regidas por las disposiciones de la ley de papel sellado que las gravó primeramente con un tributo común a todas las transmisiones de bienes y luego con un impuesto graduado progresivamente en atención al parentesco y proporcionalmente de acuerdo a la suma transmitida.- El artículo 11 de la ley de sellos de 1910 disponía, al efecto, que la aprobación de la cuenta particionaria en todo juicio sucesorio cuyo activo neto no fuera inferior a \$ 5.000, estaría sujeto al siguiente impuesto:

- 1/2 % del valor líquido partible cuando se defiriese entre esposos o a parientes en línea recta;
- 1 % cuando correspondiera a los colaterales hasta el tercer grado inclusive;
- 2 % cuando se tratase de parientes colaterales entre el 4º y 6º grados; y por último:
- 4 % en los demás casos.-

Estas disposiciones fueron modificadas por las de la ley No. 116 del 27 de diciembre de 1912 que adoptó la escala doblemente progresiva para todas las transmisiones por causa de muerte, partición o donación de bienes existentes en la provincia.-

Según esta ley quedarán exentos del pago del impuesto las sucesiones que por su monto correspondían a la jurisdicción de la justicia de Paz.- La escala aplicable era

la siguiente:

P A R E N T E S C O	1 a	1 a	1 a	1 a	1 a	1 a	1 a
	10.000	50.000	100.000	250.000	500.000	1.000.000	más de 1.000.000
	%	%	%	%	%	%	%
Línea recta y esposos.....	0,75	1,--	1,25	1,50	1,75	2,--	2,25
Colaterales de 2º grado,..	3,--	4,--	4,50	5,--	5,50	6,--	6,50
" 3r " ...	3,75	6,--	5,50	6,--	6,50	7,--	7,50
" 4º " ...	4,50	6,--	6,50	7,--	7,50	8,--	8,50
" 5º " ...	5,25	7,--	7,50	8,--	8,50	9,--	9,50
" 6º " ...	6,--	8,--	8,50	9,--	9,50	10,--	10,50
Demás parientes y exgranos	7,50	10,--	10,50	11,--	11,50	12,--	12,50

Con fechas 29 de diciembre de 1919 y 4 de enero de 1921 se sancionaron las leyes No. 293 y 336 que reprodujeron las prescripciones de la ley anteriormente citada con pequeñas variantes .- Estas leyes han sido derogadas por la que lleva el No. 454 promulgada el 22 de diciembre de 1923 la que dispone que "Toda transmisión de bienes existentes en la Provincia, ya sea por causa de muerte, en virtud de partición entre vivos por donación o adelante de herencia, queda gravada con un impuesto sobre el caudal líquido partible cualquiera que sea el título de la transmisión de acuerdo con la escala siguiente : (Véase la escala en la página 344).-

Los legados a favor del alma y a las instituciones religiosas fueron gravadas con el 50 % .-

Esta ley así como la posterior del 28 de diciembre de 1924, establecían que el impuesto se aplicaría sobre el capital líquido partible, es decir, sobre el monto total de la herencia y no sobre la porción que corresponde a cada beneficiario.- Por esta razón la Suprema Corte de Justicia, en las demandas iniciadas contra la provincia condenó a ésta a devolver las sumas cobradas demás y declaró la inconstitucionalidad de dichas disposiciones (1) .-

Esta circunstancia obligó a aplicar las tarifas antes citadas sobre el valor de cada hijuela , legado o donación .-

(1) Suprema Corte de Justicia Fallos: tomo 156
página 352.-

PARENTESCO	1 a	1 a	1 a	1 a	1 a	1 a	1 a
	10.000	50.000	100.000	250.000	500.000	1.000.000	1.000.000
	%	%	%	%	%	%	%
Línea recta y esposos.....	0,50	0,75	1,—	1,25	1,50	1,75	2,—
Colaterales de 2º grado.....	3,50	4,—	4,50	5,—	5,50	6,—	6,50
Colaterales de 3º grado.....	4,50	5,—	5,50	6,—	6,50	7,—	7,50
Colaterales de 4º grado.....	6,50	7,—	7,50	8,—	8,50	9,—	9,50
Colaterales de 5º grado.....	8,50	9,—	9,50	10,—	10,50	11,—	11,50
Colaterales de 6º grado.....	10,50	11,—	11,50	12,—	12,50	13,—	13,50
Demás parientes y extraños.....	15,—	15,50	16,—	16,50	17,—	17,50	18,—

134. ENTRE RIOS:

La exaccion establecida por la Real Cédula de 1801 y reproducida por el Decreto del Gobierno Nacional de 1812 estuvo en vigencia en la provincia hasta la sanción de la ley de educación común en el año 1900 que en su artículo 111 disponía que formaría parte del tesoro escolar el impuesto del 10 % sobre los legados y herencias transversales, donaciones entre vivos e instituciones en favor del alma.-

Además de esta disposición, la ley de sellos del 26 de noviembre de 1910 dispuso que los herederos en línea recta y el cónyuge supérstite pagarían un impuesto del 1/2 % sobre el monto de la sucesión cuando el excediese de \$ 5.000 -

Posteriormente se unificaron estas disposiciones en una ley única de impuesto a las transmisiones gratuitas de bienes.-

En 1917 se sancionó la ley 2539 modificada posteriormente por las del 21 de octubre de 1918 y la 2597 del 18 de octubre de 1919.-

El impuesto establecido por la ley del año 1917 se aplicaba de acuerdo a la escala progresiva que copiamos en la página siguiente; pero el artículo 4º disponía que él sería liquidado sobre el activo de la herencia, en lugar de hacerlo sobre las porciones hereditarias.- Esta circunstancia hizo que se lo declarara inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.-

PARENTESCO	HASTA	5.001	20.001	50.001	100.001	250.001	500.001	HAS DE
	5.000	20.000	50.000	100.000	250.000	500.000	1.000.000	1.000.000
	%	%	%	%	%	%	%	%
Línea recta y esposo	0,75	1,--	1,25	1,50	2,--	3,--	4,--	5,--
Colaterales 2º grado	5,--	6,--	7,--	8,--	9,--	10,--	12,--	14,--
" 3r "	7,--	8,--	9,--	10,--	11,--	12,--	14,--	16,--
" 4º "	9,--	10,--	11,--	12,--	13,--	14,--	16,--	18,--
" 5º "								
otros parientes y extraños.....	11,--	12,--	13,--	14,--	15,--	16,--	18,--	20,--

El 30 de diciembre de 1930 fué sancionada la ley No. 2855 y el 6 de octubre de 1932 la que lleva el No. 2907, las cuales fueron derogadas por la ley No. 3008 sancionada el 30 de octubre de 1934 y promulgada un día después.- Esta es la que está en vigencia hasta la fecha.-

Dispone el artículo 1º que "todo acto realizado judicialmente o por instrumento público que exteriorice la transmisión gratuita de bienes existentes en el territorio de la Provincia, por causa de muerte, anticipo de herencia, legado o donación, estará sujeto, cualquiera sea la fecha de la muerte del causante, a un impuesto progresivo que se aplicará sobre el monto de cada hijuela, legado o donación de acuerdo a la siguiente escala: (En la página siguiente transcribimos la escala respectiva).- En las transmisiones gratuitas a la Iglesia o instituciones al alma, el impuesto será de un 45 % sobre el valor de las mismas".-

El impuesto se liquida sobre el valor neto del activo después de deducidas las deudas declaradas judicialmente pagables y las costas y gastos del juicio además de la separación de los bienes gananciales que correspondan al cónyuge superviviente .-

Se exceptúan del pago del gravamen:

- a) Las hijuelas cuyo monto no exceda de 1.000 pesos.-
- b) Las donaciones o legados para hospitales, bibliotecas, escuelas, establecimiento científicos o de beneficencia pública -siempre que estén sostenidos por instituciones constituidas de acuerdo a las leyes del país .-
- c) Las transmisiones a favor de los Consejos de Educación, Nacional y Provincial, a las municipalidades, a la Provincia y a

P A R E N T E S C O	De 1	5.001	20.001	50.001	100.001	250.000	500.000	1.000.000
	a 5.000	a 20.000	a 50.000	a 100.000	a 250.000	a 500.000	a 1000.000	en adelante
	%	%	%	%	%	%	%	%
Descendientes legítimos y naturales y cónyuge...	1,50	2,--	3,--	4,--	5,--	6,--	7,--	8,--
Ascendientes legítimos o naturales.....	2,--	3,--	4,--	5,--	6,--	7,--	8,--	9,--
Colaterales en 2º grado	9,--	11,--	13,--	15,--	17,--	19,--	21,--	23,--
" 3r "	11,--	13,--	15,--	17,--	19,--	21,--	23,--	25,--
" 4º "	15,--	17,--	19,--	21,--	23,--	25,--	27,--	29,--
Otros parientes, extra- ños y legatarios.....	20,--	23,--	26,--	29,--	32,--	35,--	38,--	41,--

Nación .-

; Toda demora posterior a un año después de la muerte del causante en la iniciación del juicio sucesorio o cuando transcurra el mismo tiempo sin abonarse el impuesto después de liquidado , éste se abonará con el 10 % de multa por el primer año , con el 11 % por el segundo y con el 12 % por los sucesivos.- Después del año los representantes del fisco que actúan como parte en todos los juicios sucesorios pueden iniciar la sucesión .-

Cuando se deba el impuesto por actos realizados fuera de la jurisdicción provincial, éste se debe abonar en el momento de protocolizarse los instrumentos respectivos.-

Las declaraciones fraudulentas tendientes a disminuir el valor del monto imponible deben ser penadas según esta ley con una multa equivalente al décuplo del impuesto, siendo solidariamente responsables de la misma todos los que hubiesen dado lugar a la aplicación de la misma .- Contiene además la ley otras disposiciones de carácter administrativo y penal para asegurar el cumplimiento de la misma .-

Establece además en su artículo 17 que las sociedades anónimas pagarán anualmente como sustitutivo del impuesto de herencia el treinta y cinco avos de la escala aplicable entre descendientes sobre sus capitales realizados, más sus respectivos fondos de reserva .- Las acciones de las sociedades anónimas que abonaren ese impuesto quedarán exentas del sucesorio cuando integraran el acervo hereditario.-

135. JUJUY:

Para acogerse a los beneficios de la ley nacional del 21 de setiembre de 1871, la Cámara de Representantes de Jujuy sancionó con fecha 9 de febrero de 1872 la ley escolar en la cual se establecía que formaría parte del fondo escolar el 20 % que en las sucesiones pagarán las herencias/ y legados ^{transversales} .-

Una ley sobre herencias, donaciones y registro de escrituras del 28 de febrero de 1885 estableció que las transmisiones de bienes en general a título de herencia, legado o donación pagarán un derecho del siguiente modo:

- 1º Entre los parientes colaterales del 2º grado el 4 % ;
- 2º entre los de 3º grado.....6 " ;
- 3º entre los de 4º grado.....8 " ;
- 4º Entre los grados más distantes y extraños....10 " ;
- 5º En los usufructos a título gratuito a favor de parientes colaterales del 4º grado..... 2 " ;
- 6º En los mismos usufructos a favor de los parientes posteriores o extraños..... 6 " .-

Exceptuáronse del derecho de registro las herencias y donaciones entre esposo o en línea recta, ascendente o descendente, legítima o natural; las herencias o legados que no excedieran de \$ 200,-- y las donaciones para obras pías o establecimientos de beneficencia.-

Posteriormente el impuesto sucesorio fué incluido dentro de la ley de sellos hasta el año 1930, fecha en que se propuso la sanción de una nueva ley propia de impues-

to a las transmisiones gratuitas de bienes, afectándose su producido a la constitución del fondo de la Caja de Jubilaciones del magisterio provincial.- La modificación propuesta fué aceptada y con fecha 20 de agosto de 1930, se sancionó la nueva ley que lleva el No. 604.- Su artículo primero establece que "Todo acto que signifique la transmisión gratuita, por herencia, división o adjudicación de bienes existentes en la Provincia, realizado dentro o fuera del territorio", quedará sujeto al pago de un impuesto, cuyo tanto por ciento se aplicará de acuerdo a la siguiente escala "(véase la escala en la página siguiente).-

Dispone esta ley además que el impuesto se liquidará sobre el importe que reciba o da uno de los sucesores previa deducción de las deudas del causante, haciendo excepción de las que fueren pagables a los beneficiarios y a las personas interpuestas entre ellos y el causante.-

En caso de venta judicial de los bienes el impuesto se calcula sobre el producto de la misma.- En los demás casos, se valorizan los muebles y semovientes en una tasación especial y los inmuebles se estiman en el valor que tienen para la contribución territorial.- Los títulos y valores cotizables se tasan en el valor término medio de las tres últimas cotizaciones en la Bolsa de la Capital Federal.

En las transmisiones de la nuda propiedad gravada con usufructo se tomará solamente el 50 % del valor del bien.- El usufructuario debe pagar el impuesto que resulte de multiplicar el producido de una anualidad por diez.-

PARENTESCO	VALOR DE LA TRANSMISION DESDE UN PESO A :						
	10.000	50.000	100.000	250.000	500.000	1.000.000	más de 1.000.000
	%	%	%	%	%	%	%
Línea recta descen- dente.....	1,--	1,25	1,50	2,--	3,--	4,--	5,--
Línea recta ascenden- te y esposos.....	1,50	1,75	2,25	3,--	5,25	6,--	7,50
Colaterales 2º grado..	4,--	4,75	5,50	6,25	7,--	7,75	9,--
" 3r " ..	6,50	7,50	8,50	9,50	10,50	11,50	12,--
Demás parientes y ex- traños.....	10,--	12,--	14,--	15,--	17,--	18,--	20,--

Quando transcurrieren más de seis meses desde la muerte del causante sin haberse abonado el impuesto, éste será calculado con un recargo del 4 % anual.-

Si el juicio sucesorio se realizara en otra jurisdicción se debe el impuesto por los bienes situados en la Provincia en el acto de la protocolización que tendrá lugar dentro de los noventa días de otorgado el testimonio.-Cuande no haya juicio sucesorio ni partición extrajudicial, el heredero deberá abonar el impuesto al tiempo de entrar en posesión de los bienes.-

La ley concede exención del impuesto a las mandas pías, donaciones o legados en favor de instituciones educacionales, de beneficencia o de caridad; las herencias entre ascendientes, descendientes y cónyuges inferiores a mil pesos; las donaciones o legados que no excedan de mil pesos y las transmisiones que beneficien a la Provincia o a los municipios.-

La ley No. 973 promulgada el 7 de setiembre de 1933 derogó las disposiciones de la ley anterior que afectaban el producido del impuesto al Montepío del Magisterio, disponiendo que el impuesto se destinará al Consejo General de Educación.

Esta ley aumentó además a 3.000 pesos el mínimo no imponible entre cónyuges, ascendientes o descendientes disponiendo además que en las sucesiones en las cuales no correspondía aplicar la ley de impuesto a las herencias, continuaría en vigencia el artículo 17 de la ley de sellos derogada.- Las demás disposiciones quedaron intactas y siguen aplicándose en la actualidad.-

136. LA RIQJA:

La primera disposición legal de esta Provincia relativa a la imposición de las mutaciones gratuitas de bienes es la ley No. 20 de impuesto sancionada por la Sala de Representantes local el 20 de abril de 1855.- El título segundo de la misma dice en su artículo primero y único que: "Se adoptará para la provincia el derecho de herencias transversales que dicto el Congreso Constituyente confirmando la ley general española.-"

El 28 de diciembre de 1869 fué sancionada la ley No. 161 promulgada el 5 de enero del año siguiente la que dispone la organización y reglamentación del cobro de los impuestos generales. - El Capítulo IV fué dedicado a las herencias transversales, estableciéndose en el mismo que el impuesto de herencias transversales grava el caudal líquido hereditario.- Los tipos de imposición fijados eran los siguientes:

12 % para las herencias deferidas a extraños y parientes colaterales del difunto fuera del cuarto grado civil.-

8 % para las herencias deferidas a parientes ^{colaterales} dentro del 4º grado civil, por testamento o ab-intestato.-

Para calcular el monto del impuesto se permitía la deducción de las deudas y gastos de entierro del causante.-

En las sucesiones inferiores a 200 pesos, en las cuales intervenía la Justicia de Paz, eran los jueces los encargados de la percepción del impuesto.- En los demás casos ella estaba a cargo de la receptoría de rentas.-

Como las leyes de impuestos eran de vigencia anual, anualmente se han ido reeditando las mismas disposiciones hasta que se decidió incorporar el gravamen sucesorio a la ley de sellos .- Se estableció que toda transmisión de bienes existentes en el territorio de la provincia por causa de muerte o anticipo de herencia pagaría el siguiente impuesto:

Ascendientes, descendientes y cónyuges:

2	por mil hasta	.....10.000
3	" "	entre 10.000 y 30.000
4	" "	" 30.000 y 50.000
5	" "	" 50.000 y 100.000
8	" "	por lo que pase de 100.000

Los parientes colaterales hasta el 4º grado pagan el 10 % y los demás parientes y extraños el 20 %.- En estos dos últimos casos, cualquiera sea la cantidad recibida.-

La ley vigente en la actualidad es la que lleva el No. 526 sancionada el 20 de agosto de 1932 con las modificaciones introducidas por la ley No. 536 del 23 de enero del año siguiente.- Es ésta una ley general de impuesto en la cual se dedican a las transmisiones gratuitas de bienes los artículos 318 y siguientes hasta el 346. El primero de los citados establece que "todo acto que exteriorice la transmisión gratuita de bienes existentes en el territorio de la Provincia, realizado dentro o fuera de ella, queda sujeto al pago de un impuesto cuyo monto se determinará de acuerdo a la siguiente escala:

Hasta \$ 10.000.....	4	por mil.-
Desde 10.000 hasta 30.000.....	6	" "

Desde	30.000 pesos hasta	50.000.....	8	por mil.-
“	50.000	“ “	100.000.....	10 “ “
“	100.000	“ en adelante.....	12	“ “

Quando las transmisiones se refieren a parientes colaterales o extraños la escala será como sigue:

Parientes colaterales	en 2ª y 3r. grados.....	8	por ciento.-
“	“ “ 4ª, 5ª y 6ª “	.....10	“ “
“	posteriores y extraños.....	12	“ “

Las donaciones gratuitas o con cargo pagarán el 17 % y los legados y donaciones a instituciones religiosas el 50 % .-

El impuesto se liquidará sobre el activo líquido del causante ,reducidos los gananciales correspondientes al esposo superviviente, las deudas justificadas del causante y los gastos de su última enfermedad.-

Los bienes inmuebles se justiprecian por el valor de la tasación fiscal ; los muebles y semovientes por una tasación judicial a excepción de los valores cotizables para los cuales se toman las tres últimas cotizaciones de la Bolsa de Comercio de la ciudad de Buenos Aires y se promedian.-

En las transmisiones de la nuda propiedad se toma la mitad del valor del bien y en las que se conceda el usufructo o cualquier otra renta vitalicia el impuesto se calculará sobre el décuplo de una anualidad .-

Se conceden sólo exenciones en las transmisiones a favor de la Provincia, municipios y Consejo General de Educación.-

Prohíbe la ley disponer de los bienes per-

tenecientes a una sucesión, aplicándose una multa equivalente al duplo del impuesto cuando se violare ésta o cualquiera de las disposiciones de la ley, estando obligados solidariamente los funcionarios que se hicieren cómplices.-

La Dirección de Rentas de la Provincia es la encargada de la administración del tributo y éste debe pagarse con un sellado provincial .-

La Rioja es la provincia que tiene los tipos más bajos del impuesto en toda la República y su rendimiento anual oscila alrededor de \$ 3.000.-

137. MENDOZA:

El impuesto sucesorio propio de esta provincia fué creado en 1872 con la sanción de la primera ley de educación común que establecía en su Capítulo V, art .42 la forma como se sostendría la instrucción pública y entre los recursos para ello fijaba el producido del derecho impuesto a las herencias transversales de acuerdo a lo establecido en el Decreto de la Junta del 30 de Setiembre de 1812.-

Posteriormente, al sancionarse la nueva ley de educación común de la Provincia que lleva la fecha del 21 de enero de 1897 fueron rebajados los tipos de gravamen.- El art. 37 estableció que el fondo común de la educación y las rentas escolares se constituirían, entre otros recursos, con el 4 % sobre las herencias transversales y el 5 % de toda donación o legado y de toda institución en favor del alma o establecimiento religioso.-

A partir de 1908, el impuesto sucesorio dejó de ser un recurso propio del tesoro escolar para formar parte de las rentas generales de la provincia.-

La ley de presupuesto No. 435 sancionada el 22 de febrero de dicho año contenía en su artículo 6º disposiciones relativas al gravamen sucesorio, adoptándose la escala progresiva que en el orden nacional había establecido la ley No. 4855 (1).-

Las sucesiones en línea recta cuyo monto fuera inferior a 5.000 pesos quedaron exentas del gravamen.- Los legados en favor del alma o de establecimientos religiosos fueron impuestos con el 50 % y las donaciones hechas en vida por idénticos conceptos el 25 %.-

Las disposiciones poco precisas de esta ley obligaron a ulteriores declaraciones.- Un decreto del 15 de abril del mismo año debió establecer que el impuesto solo debía ser aplicado en las sucesiones iniciadas después de la promulgación de la ley 435.- Otra resolución del 25 de agosto de 1913 corrigió el procedimiento que seguía la Contaduría General de la Provincia al liquidar el impuesto progresivo sobre el monto global de la sucesión en lugar de hacerlo sobre la parte individual correspondiente a cada heredero o legatario.-

La ley de presupuesto No. 620 para el año 1914 modificó los tipos establecidos en la ley anterior.- Esta modificación comprendió solamente a los herederos posteriores al 5º grado y extraños que figuraban en el grupo último de la escala elevándose los tipos aplicables a ellos hasta el 20 %.-

La ley de presupuesto No. 691 para el año 1916, reduce a 10 % el impuesto aplicable a los parientes del causante posteriores al quinto grado y extraños y al 20 % los correspondientes a legados y donaciones en favor del ama .-

Las leyes de presupuesto sucesivas siguen repitiendo las disposiciones anteriores hasta el 7 de setiembre de 1923, fecha de la sanción de la ley No. 826 de impuesto a las herencias y demás transmisiones gratuitas de bienes.-

La nueva ley devolvió al impuesto sucesorio su carácter de gravamen propio de la educación escolar y la Dirección General de Escuelas tiene a su cargo, a partir de esa fecha, la administración del tributo.-

Los tipos de imposición fueron sensible aumentados, oscilando entre 1,50 y 48,-- como podrá verse en la tabla que acompañamos en la página siguiente.-

Esta disposición legal quedó derogada por la ley No. 996 denominada de "Impuestos a la herencia, enajenación a descendientes y transferencias a sociedades anónimas" sancionada el 30 de setiembre de 1932 .-

Según las disposiciones de esta ley, al igual lo establecido en las demás leyes vigentes en el país, el impuesto se debe por el "acto que exteriorice la transmisión gratuita".-

Están exentos del pago del impuesto:

- a) Los ascendientes y descendientes o cónyuge del causante cuando el monto de la herencia, incluso los bienes situados en otra jurisdicción no excede de \$ 3.000.--
- b) Las sucesiones cuyo acervo total consista en pensiones por servicios prestado o indemnización de accidentes del trabajo

P A R E N T E S C O	Los primeros	s u b s i g u i e n t e s					
	20.000	30.000	50.000	100.000	300.000	500.000	1000.000
	%	%	%	%	%	%	%
Línea recta y esposo.....	1,50	2,—	2,50	3,50	4,50	6,—	8,—
Colaterales de 2º grado.....	4,—	4,50	5,—	6,50	7,50	11,—	15,—
" 3º "	7,—	7,50	8,—	10,50	11,50	17,50	24,—
" 4º "	10,50	11,—	11,50	15,50	16,50	25,50	35,—
Demás parientes y extraños.	15,—	15,50	16,50	21,50	22,50	35,—	48,—

c). Los legados y donaciones en favor del Estado Nacional, del Provincial o de las municipalidades.-

d) Los legados y donaciones destinados a la construcción, instalación y sostenimiento de hospitales, escuelas, asilos, bibliotecas y otros establecimientos de asistencia social o instrucción, dentro del territorio de la Provincia.-

Las transferencias que se efectuen a sociedades anónimas, cuando los bienes transmitidos constituyan la totalidad o mayor parte del patrimonio de una persona o familia, se presumen hechas para evitar el pago del impuesto y están sometidas al siguiente gravamen especial:

	Hasta	%
	5.000,....	7 %
Lo que exceda de 5.000	" 10.000	8
" " "	" 20.000	9
" " "	" 50.000	10
" " "	" 100.000	11
" " "	" 200.000	12
" " "	" 300.000	13,50
" " "	" 400.000	15
" " "	" 500.000	16
" " "	" 700.000	17,50
" " "	" 1.000.000	19,--
" " "	1.000.000	21,--
" " "	2.000.000	23,--

Las demás transmisiones gratuitas están sometidas a los siguientes tipos de gravamen:

PARENTESCO	VALOR DE LA TRANSMISION EN PESOS%											
	De 1 a 5.000	De 1 a 6.000	De 1 a 10.000	De 1 a 25.000	De 1 a 50.000	De 1 a 100.000	De 1 a 200.000	De 1 a 300.000	De 1 a 500.000	De 1 a 1000.000	De 1 a más de 1000.000	
	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	
Padres, hijos y cónyuge	$\frac{1}{2}$	1	$1\frac{1}{2}$	2	$2\frac{1}{2}$	3	$3\frac{1}{2}$	4	5	6	7	
Otros ascendientes y descendientes.....	1	$1\frac{1}{2}$	2	$2\frac{1}{2}$	3	4	5	6	7	8	10	
Colaterales de 2º grado..	4	5	6	7	8	9	10	11	12	14	16	
" 3º " ..	6	7	8	9	10	11	12	13	15	18	20	
" 4º " ...	8	9	10	11	12	13	14	16	18	20	22	
Otros parientes y extraños	10	12	14	16	18	20	22	24	26	28	30	

Para el avaluo de los bienes se tienen en cuenta las siguientes reglas:

Los bienes inmuebles se tasan por el avaluo fiscal salvo que exista tasación judicial y que el valor de ésta sea superior a aquél .-

Los muebles y semovientes serán objeto de una tasación especial que deberá ser sometida a la aprobación judicial.-

Las transmisiones de la nuda propiedad a una persona y del usufructo del bien a otra, para calcular el impuesto se estimará en 50 % del valor de la propiedad para la primera y el décuplo de una renta anual para la última.-

Al iniciarse el juicio sucesorio, el Juez debe notificar a la dirección de Escuelas y a la vez dirigir los siguientes oficios:

Al director de Industrias de la Provincia para que informe si el causante o su cónyuge tenían vinos en existencia al día del fallecimiento del primero, con determinación de clases, cantidad, etc .-

A los bancos y demás instituciones de crédito para que informen respecto a la existencia de depósitos de dineros, títulos u otros efectos.-

Al director del Registro Público y al de Rentas solicitando lista de los inmuebles, créditos hipotecarios etc. a nombre del causante.-

Cuando transcurre más de un año desde la muerte del causante, el impuesto se debe con un interés del 8 % anual.

La ley contiene además una serie de disposiciones penales y medidas de contralor para asegurar la percep-

ción del tributo.-

138. SUJETA:

El primer antecedente referente al impuesto que estudiamos data , en esta provincia, del año 1866 .- Una ley del 30 de abril reglamentó el impuesto fiscal a las sucesiones estableciendo que las herencias transversales de bieneslibres o entre parientes a quienes la ley llama ab-intestate, pagarán un 10 % del importe líquido y las sucesions transversales por testamento así como las deferidas a extraños, abonarán el \$ 20.-

Las transferencias en línea recta estaban exentas y las deferidas al cónyuge debían pagar el 1 % .-

Además se reconocía en esta ley una exención general de \$ 500,--

Con fecha 9 de enero de 1873 se dictaron algunas disposiciones relativas a la ley anterior quedando ellas en vigencia hasta que se sancionó la ley No.283 modificada posteriormente por la ley de sellos del 25 de enero de 1912.-

El 25 de enero de 1918 fué promulgada la ley No. 1073 que hasta el presente rige las transmisiones gratuitas de bienes en esta provincia.-

Establece su artículo 1º que, "Todo acto que exteriorice la transmisión gratuita de bienes existentes en la Provincia, realizado dentro o fuera de su territorio, queda sujeto al pago de un impuesto cuyo monto se determinará según la siguiente escala :

P A R E N T E S C O	DE 1	de 1	de 1	de 1	de 1	de 1	de 1	de 1
	a 10.000	a 20.000	a 50.000	a 100.000	a 200.000	a 500.000	a 1.000.000	a más d 1.000.000
	%	%	%	%	%	%	%	%
Padres, hijos y esposos.....	0,80	1,10	1,30	1,60	2,20	3,—	4,—	5,—
Otros ascendientes o descen dientes.....	1,30	1,50	1,80	2,10	3,20	4,—	5,—	6,—
Colaterales de 2º grado....	4,—	4,80	5,50	6,20	7,—	8,—	9,—	10,—
" 3º "	6,50	7,80	8,50	9,50	10,50	12,—	13,—	14,—
" 4º "	7,50	9,—	9,50	10,50	11,50	13,—	14,—	15,—
" 5º "	9,—	10,50	12,—	13,—	14,—	16,—	17,—	18,—
" 6º "	10,—	12,—	13,—	14,—	15,—	18,—	19,—	20,—
Demás parientes y extraños..	12,—	13,—	14,—	16,—	18,—	20,—	22,—	24,—

Los legados y donaciones efectuados en favor de instituciones religiosas, benéficas, científicas, industriales y educativas pagan el impuesto correspondiente a los extranjeros.-

Se exceptúan las herencias inferiores a 2.000 pesos; las donaciones y legados que no pasen de 1.000 pesos y las transferencias que benefician a la provincia o sus reparticiones y municipalidades.-

Son deducibles las deudas justificadas además de los gananciales del cónyuge.-

Los bienes muebles se estiman por la tasación judicial.- Igualmente se hace con los inmuebles siempre que el valor resultante no sea inferior al de la valuación fiscal, en cuyo caso se tomará esta última.- Los títulos y papeles cotizables se estiman en el valor que resulte de promediar las tres últimas cotizaciones en la Bolsa de Comercio de la Capital Federal.- Cuando haya venta judicial de bienes el impuesto se pagará sobre el resultado de la misma.-

Los que se benefician con la nuda propiedad de un bien sin recibir el usufructo pagan el impuesto sobre el cincuenta por ciento del valor de dicho bien.- Los usufructuarios y los beneficiados con rentas vitalicias pagarán el impuesto sobre el importe del décuplo de una anualidad.- Si la renta o usufructo son por tiempo determinado el impuesto es igual a la décima parte del importe de la renta total.-

Las demoras superiores a un año en la iniciación del juicio sucesorio o en el pago del impuesto causan un interés del 9 % anual.-

El Consejo de Educación provincial es parte en todo los juicios sucesorios.-

Las infracciones a la ley son penadas con multa equivalente al duplo del impuesto dejado de pagar o que se intentase defraudar.-

El pago de este impuesto se hace mediante depósito efectuado en el Banco de la Provincia.-

139. SAN JUAN:

En este estado argentino, el impuesto sucesorio forma parte de la ley de sellos.- Hasta hace pocos años este tributo se cobraba utilizando el método progresivo de acuerdo al parentesco pero el proporcional cuando se refería al monto de la porción recibida.-

A tal efecto disponían las leyes que "toda transmisión de bienes existentes en la provincia por causa de muerte o anticipo de herencia queda gravada de acuerdo a la siguiente escala:

Línea recta y cónyuges.....	1 % .
Colaterales 2º grado.....	2
Colaterales 3r. grado.....	3
Colaterales.4º grado.....	4
Colaterales 5º grado.....	5
Colaterales 6º grado.....	6
Otros parientes y extraños..	10

La ley de sellos sancionada el 29 de febrero de 1924 disponía en el capítulo tercero la aplicación del siguiente impuesto con la doble progresión.-

P A R E N T E S C O	De 1	5.001	30.001	60.001	100.001	250.001	De más
	a 5.000	a 30.000	a 60.000	a 100.000	a 250.000	a 500.000	de 500.000
	%	%	%	%	%	%	%
Entre padres, hijos y cón- yuges.....	$\frac{1}{2}$	1	$1\frac{1}{2}$	2	$2\frac{1}{2}$	3	$3\frac{1}{2}$
Demás ascendentes y descen- dientes.....	1	$1\frac{1}{2}$	2	$2\frac{1}{2}$	3	$3\frac{1}{2}$	4
Colaterales 2º grado.....	$1\frac{1}{2}$	2	$2\frac{1}{2}$	3	4	5	6
Colaterales 3º grado.....	2	3	4	5	6	8	10
Colaterales 4º grado.....	3	4	5	6	8	10	12
Demás parientes y extraños..	5	7	9	12	15	18	22

Actualmente están en vigencia las disposiciones de la ley de Sellos No. 636 promulgada el 27 de febrero de 1935.-

El tipo del gravamen aplicado varía entre 1/4 y 22 % y es el mismo que el establecido en la ley del año 1924

Para calcular el impuesto a pagar deben computarse los bienes por su valor neto deduciéndose el de los gananciales que corresponden al cónyuge , las deudas a cargo de la sucesión y las costas camidicas.- Cuando en el acervo hereditario figuran bienes situados fuera de la provincia, las deudas se deducirán en proporción al valor de los bienes .- Las deudas a favor de los herederos, donatarios , legatarios o personas interpuestas no se consideran a los efectos de la liquidación del impuesto.-

Quando se incurre en demoras superiores a seis meses en el pago del impuesto , éste debe abonarse con un recargo del 6 % anual .-

140. SAN LUIS:

La ley No. 192 sancionada el 17 de abril de 1872, creadora de la Biblioteca Popular fué la primera disposición fiscal aplicada por las autoridades propias de esta Provincia a las sucesiones.- Disponía en su artículo 4º que entre los recursos destinados al sostenimiento de la Biblioteca estaba el de las herencias transversales.- Si bien esta ley no fijaba ningún porcentaje , se refería a los establecidos en la Real Cédula de 1801 renovada por decreto de la Junta del 30 de se -

tiembre de 1812, citada en varios puntos de este trabajo.-

Más tarde- idénticas disposiciones fueron reproducidas en la ley de educación común y posteriormente dejó de ser, el impuesto sucesorio, un recurso propio del Tesoro escolar para integrar las rentas generales de la Provincia .-

Por esa circunstancias las disposiciones legales referentes a las sucesiones fueron establecidas por la ley de papel sellado.- La sancionada el 31 de diciembre de 1923 con el número 776 se refiere en su artículo 3º a las transmisiones gratuitas exteriorizadas ante los jueces o los escribanos públicos las que estarán sometidas, cualquiera sea la época del fallecimiento del autor de la sucesión a un impuesto que varía entre el 2 y 22 por ciento y cuya tarifa incluimos en la página 371 .-

Las leyes 1206, 1209 y 1256 dispusieron algunas modificaciones al articulado de la ley del año 1923.- Los tipos de imposición correspondiente a los demás parientes y extraños que integran el último grupo de la escala han sido aumentados quedando establecidos en : 16-18--20-22-24-26-y28 para cada una de las siete categorías de la misma.-

Disponen estas leyes además que cuando no haya exteriorización el impuesto se debe desde el momento en que el beneficiario dispone de los bienes y que cuando el acto judicial o notarial se efectuare fuera de la provincia , el gravamen de los bienes ubicados en ella se debe desde el momento de la protocolización .-

Las demoras posteriores a un año desde la muerte del causante o desde la entrega del bien donado obligan al

PARENTESCO

DESDE 1 PESO HASTA

10.000

50.000

100.000

150.000

250.000

500.000

A más de
500.000

%

%

%

%

%

%

%

Línea ascendente, des-
cendente y esposo....

2,--

2,50

3,--

3,50

4,--

5,--

6,--

Colaterales 2º grado.

6,--

7,--

8,--

9,--

10,--

11,--

12,--

" 3º "

8,--

9,--

10,--

11,--

12,--

13,--

14,--

" 4º "

10,--

11,--

12,--

13,--

14,--

15,--

16,--

" 5º "

12,--

13,--

14,--

15,--

16,--

17,--

18,--

" 6º "

14,--

15,--

16,--

17,--

18,--

19,--

20,--

Demás parientes y
extraños.....

16,--

17,--

18,--

19,--

20,--

21,--

22,--

pago del impuesto con un recargo del 7 % anual.-

Cuando las sociedades anónimas adquirieran bienes que sumen la totalidad o casi totalidad del patrimonio de una persona o familia, pagarán el impuesto sucesorio correspondiente al primer grupo de herederos.-

Las defraudaciones y demás violaciones de las leyes están penadas por las mismas con multas que pueden elevarse hasta el quintuplo del impuesto, pudiendo el Consejo Provincial de Educación conceder como premio a los que las denuncian hasta el 15 % del importe de dichas multas.-

141. SANTA FE :

La ley general de impuesto de Santa Fe sancionada el 27 de diciembre de 1855 y promulgada tres días después disponía que las copias de testamentos y codicillos abiertos en que se hiciera mejora del tercio y quinto, fundación, dotación o memoria perpetua, se extenderían en un sello de \$ 6, cuando excediesen de \$ 20.000.-- Este no era un impuesto sucesorio, propiamente dicho, pero se trataba de la primera disposición fiscal relativa a transmisiones gratuitas de bienes.-

La ley de sellos de 1896 dispuso en su articulado que en las cuentas particionarias públicas o privadas o en cualquier división de bienes hereditarios se pagaría con un sello que equivalía a 2 por mil en las asignaciones superiores a 20.000 pesos que correspondiesen a los herederos directos y al cónyuge.- Los herederos colaterales debían pagar el 5 % y los demás el 10 %.- En las transmisiones inferiores a 20.000

el impuesto de sellos era el comun a los demás actos y equiva-
 lía al 1 por mil del valor de los bienes transmitidos.-

A partir de 1901 y hasta 1910 se aplicó un
 impuesto único del 3 por mil.- La ley de sellos sancionada el
 2 de diciembre de este último año dispuso que toda trans-
 misión de bienes por causa de muerte o anticipo de herencia,
 legado o donación pagarían el siguiente impuesto:

Línea directa y cónyuge:

Hasta	\$ 10.000.....	2	por mil
"	30.000.....	3	" "
"	50.000.....	4	" "
"	100.000.....	6	" "
Desde	100.000.....	8	" "

Parientes colaterales, hasta el 4º grado.-

En todos los casos.....5 por ciento

Parientes posteriores al 4º grado y extraños:

En todos los casos.....20 " "

Posteriormente estos tipos han sido ele-
 vados en la siguiente forma:

Línea directa y cónyuge:

Hasta.....	\$ 10.000.....	5	por mil
"	25.000.....	6	" "
"	50.000.....	8	" "
"	100.000.....	10	" "
"	200.000.....	12	" "
"	400.000.....	15	" "
"	700.000.....	18	" "
Despues.....		20	" "

Los tipos de imposición correspondientes a los dos grupos de beneficiarios restantes han sido elevados a 10 y 20 % respectivamente.-

La ley de sellos No. 2107 del 24 de diciembre de 1926 generalizó la progresión de los tipos, aplicándose una escala más orgánica que la anterior.- en la página siguiente transcribimos el contenido de la misma.-

La última ley de sellos sancionada lleva el número 2319 y fué promulgada el 30 de marzo de 1933.- El título III que contiene 15 artículos está destinado a la transmisión de bienes a título gratuito.- Dispone el primero de dichos artículos que la transmisión gratuita de bienes existentes en la Provincia esta sujeta al impuesto establecido por la ley, cualquiera fuera la fecha de la muerte del causante.-

El impuesto se aplica sobre el valor de cada hijuela y previa deducción de los gananciales que correspondan al cónyuge y las deudas del difunto, plenamente justificadas y siempre que se reconozcan a otras personas que no sean los herederos, legatarios o personas interpuestas.- Estas deudas se deducirán en proporción al valor de los bienes cuando existan otros fuera de la jurisdicción provincial.-

Las sociedades anónimas que se constituyan o los bienes que ellos adquieran y que importen la totalidad o la mayor parte del patrimonio de una persona y formen a la vez el cuarenta por ciento del capital de las mismas pagarán el impuesto haciéndose tantas hijuelas como herederos tenga el enajenante.-

ESCALA	Línea recta descendente y reposo	Línea recta ascendente	Colaterales en 2º grado	Colaterales en 3º grado	Otros parien- tos y extraños
	%	%	%	%	%
De 1 a 10.000	0,50	0,75	5,--	8,--	18,--
De 1 a 25.000	0,75	1,--	6,--	9,--	20,--
De 1 a 50.000	1,--	1,25	7,--	10,--	21,--
De 1 a 100.000	1,25	1,50	9,--	12,--	23,--
De 1 a 200.000	1,50	1,75	10,--	13,--	24,--
De 1 a 300.000	1,75	2,--	12,--	15,--	26,--
De 1 a 500.000	2,--	2,25	14,--	17,--	28,--
De 1 a 700.000	2,50	2,75	16,--	19,--	30,--
De 1 a 1.000.000	3,--	3,25	18,--	21,--	32,--
De más del 1.000.000	3,50	3,75	20,--	23,--	34,--

5

En la página siguiente transcribimos la escala aplicable, establecida por el artículo 34 de la citada ley y cuyos tipos varían entre el 1 y el 40 % .-

Cuando hay tasación de los bienes se calcula el monto del impuesto sobre el valor de la misma, siempre que la valuación de los inmuebles no sea inferior a la que tiene establecida la Dirección de Rentas para la contribución territorial.- La tasación será de rigor cuando hay bienes muebles o semovientes.- Los títulos y papeles cotizables se estiman en el valor de la última cotización de la Bolsa de Comercio de Rosario.-

En la nuda propiedad la liquidación del impuesto se practica sobre el 50 % del valor del bien y en los usufructos y rentas vitalicias sobre el décuplo de una anualidad.-

El impuesto debe ser abonado, tanto en las sucesiones iniciadas dentro de la provincia como ^{en} las radicadas fuera de ellas, a más tardar, al año de la muerte del causante, después de este plazo se le carga el 10 % de interés anual.-

Las mejoras que efectue el causante dentro de la parte disponible que determina el Código Civil, entre sus herederos forzosos, están gravadas, según esta ley, con la mitad del derecho que corresponde a los extraños para los parientes directos y el cónyuge y con el total del mismo derecho cuando son colaterales.-

Monto de cada hijuela legado, donación o anticipo	Padres hijos y esposos	Otros ascen- dientes y ascendient.	Colaterales 2º grado	Colaterales 3º. grado	Otros parts. extraños y legados
	%	%	%	%	%
Hasta \$ 10.000	1	2	6	10	15
50.000	2	3	8	12	18
100.000	3	4	10	14	21
250.000	4	6	13	17	25
500.000	6	8	17	21	30
1.000.000	3	10	21	25	35
Más del.000.000	10	12	25	30	40

142. SANTIAGO DEL ESTERO:

La primera ley de impuesto sucesorio de esta provincia fué sancionada el 10 de diciembre de 1859 y promulgada tres días después.- Gravaba a toda herencia o legado testamentario o ab-intestato entre parientes en línea colateral o extraños.- Estos últimos debían pagar el 20 % y los primeros el 10 % del caudal líquido recibido por cada uno, después de deducidas las mandas forzosas y los gastos de asistencia médica del causante.- El producido del impuesto debía ingresar a la Caja de la Junta de Instrucción para ser destinado a la educación gratuita.-

Esta ley fué modificada por otra del 26 de diciembre de 1878 que dispuso cobrar un recargo del 10 % a los herederos o legatarios citados que no denunciaran la sucesión dentro de los sesenta días del fallecimiento del causante.- Este plazo se elevaba a 120 días para los que estuviesen radicados fuera de la Capital de la Provincia.- Después de los seis meses los infractores podían ser acusados criminalmente ante los tribunales.- Las disposiciones citadas estuvieron en vigencia hasta 1910 fecha en que se adoptó el sistema progresivo en la imposición sucesoria.-

La ley del año 1910 entró a regir el 1º de enero de 1911.- Aplicaba un impuesto sobre toda transmisión gratuita por causa de muerte, anticipo de herencia, legados o donaciones de bienes situados en la Provincia.- El se calculaba sobre el monto de cada hijuela, porción, donación o legado de acuerdo a la escala que a continuación transcribimos:

PARENTESCO	1.001 a 50.000	50.001 a 100.000	100.001 a 250.000	250.001 a 500.000	500.001 a 1000.000	Arriba de 1.000.000
	%	%	%	%	%	%
Línea recta y esposo	1,--	1,25	1,50	1,75	2,--	2,25
Colaterales 2º grado	2,--	2,25	2,50	3,--	3,50	4,--
" 3r "	4,--	4,50	5,--	5,50	6,--	7,--
" 4º "	5,--	5,50	6,--	6,50	7,--	8,--
" 5º "	6,--	6,50	7,--	7,50	8,--	9,--
" 6º "	7,--	7,50	8,--	8,50	9,--	10,--
Parientes en grado no sucesible y extras.	10,--	10,50	11,--	11,50	12,--	13,--

Estaban exceptuados de este impuesto las sucesiones entre ascendientes, descendientes y esposos hasta \$ 10.000 ; las herencias donaciones y legados a las instituciones civiles o militares del estado y las que beneficiasen a instituciones de beneficencia, caridad o educación .-

Esta ley fué reglamentada el 26 de noviembre de 1910 y sus disposiciones se aplicaron hasta que fué sancionada la ley del 20 de setiembre de 1915 que introdujo numerosas modificaciones no sólo en la tarifa aplicable, sino también en el texto de las demás disposiciones.- El artículo primero adoptó la forma de redacción contenida en la ley nacional. Según él se grava el acto de la exteriorización de la transmisión, ya sea realizado ante los jueces o escribanos de registro.- Además de este artículo contenía la ley otro correlativo que establecía que cuando no hubiese un acto notarial o judicial para transferir los bienes, el impuesto era debido desde el momento en que el beneficiario disponía de ellos.-

La exención que por la ley anterior era de 10.000 , para los herederos directos se redujo, por ésta, a pesos 8.000 .-

Disponía la ley que toda transmisión de Bienes en línea recta efectuada en el término de cinco años por segunda vez gozaría de una reducción del 10 % por cada uno de los años completos que faltasen para cumplir los cinco.-

La escala aplicable sobre el monto de cada hijuela, legado o donación era la siguiente:

PARENTESCO	1 a 10.000	1 a 50.000	1 a 100.000	1 a 250.000	1 a 500.000	1 a 1.000.000	De más de 1.000.000
	%	%	%	%	%	%	%
Línea recta, ascendente y descendente y esposos ..	1,--	1,50	2,--	2,50	4,--	5,--	6,--
Colaterales 2º grado ...	4,--	4,75	5,50	6,25	7,--	7,75	9,--
" 3º " ...	5,50	6,--	6,50	7,--	7,50	8,50	10,--
" 4º " ...	6,50	7,50	8,50	9,50	10,50	11,50	12,--
" 5º " ...	7,50	8,50	9,50	10,50	11,50	12,50	14,--
" 6º " ...	8,50	9,50	10,50	11,50	12,--	13,50	16,--
Demás parientes y extraños.....	10,--	12,--	14,--	15,--	16,--	17,--	20,--

La ley del 7 de diciembre de 1926 introdujo pequeñas modificaciones a la anterior .- Los herederos en línea recta ascendente o descendente y el cónyuge que pagaban el 1 por ciento por cada hijuela comprendida entre 1 y 10.000 pesos fueron gravados con el 1.50.- El mínimo no imponible de \$8.000 para el monto total de las sucesiones que beneficiasen a los mismos herederos fué reducido a 5.000,--

Las demás disposiciones de la ley se mantuvieron y ellas rigen hasta la fecha.-

143. PUCUMAN:

Las disposiciones del decreto de setiembre de 1812 se aplicaron en esta provincia hasta el año 1883.-

En 1876, por nota del 17 de julio , el Gobernador de la Provincia D. Tiburcio Padilla elevó a la Legislatura un proyecto de ley de educación común en el que se establecía un impuesto del 10 % para toda sucesión colateral y de 20 % para todo legado a parientes extraños destinado al tesoro escolar.- El proyecto no fué sancionado pero sirvió de base para la ley del 28 de agosto de 1883, quedando en consecuencia sancionado el mencionado impuesto escolar.-

Con posterioridad la imposición de las sucesiones fué regulado por las leyes de impuesto de sellos y el 10 de octubre de 1908 se sancionó la ley de impuesto a la herencia.- Con breves modificaciones establecidas en la ley de presupuesto del año 1930 , siguen en la actualidad en vigencia las disposiciones del año 1908.- La escala aplicable es la sig:

PARENTESCO	1	10.001	50.001	100.001	200.001	300.001	500.001	Más
	a 10.000	a 50.000	a 100.000	a 200.000	a 300.000	a 500.000	a 1.000.000	- Multas
	%	%	%	%	%	%	%	%
Entre padres e hijos y cónyuges.....	1	1½	2	2½	3	4	6	9
Entre otros descendien- tes y ascendientes.....	1½	2	3	3½	4	5	7	10
Colaterales en 2º grado	2	3	4	5	7	9	11	12
Colaterales en 3º grado	2½	4	6	7	8	10	12	14
Colaterales en 4º grado	3	6	7	8	9½	11½	13	15
Otros parientes y extra- ños.....	10	12	15	17	18	19	20	25

La escala antes transcripta se aplica sobre el valor de cada porción hereditaria, legado o donación, después de deducidos los gananciales del cónyuge y las deudas justificadas plenamente, no comprendiéndose entre éstas que se reconozcan a los herederos u otros beneficiarios o a las personas interpuestas.¹

Las transmisiones en línea recta o entre esposos, inferiores a cinco mil pesos moneda nacional quedan exentas de impuesto y las transmisiones en línea colateral, dentro del segundo grado, que no exceda de dos mil pesos moneda nacional queda igualmente eximida del pago del gravamen.-

Quando dos o más personas heredan el mismo bien, siendo unas como propietarias y las otras como usufructuarias, cada uno debe satisfacer el impuesto de acuerdo con el interés respectivo.-

Si la persona a quien se transmiten los bienes fuese mayor de setenta años, se disminuirá el impuesto en un diez por ciento del monto que le corresponde abonar.- Igualmente, si ocurriese una nueva transmisión de bienes que hubieran pagado el impuesto dentro del plazo de diez años, sin haber salido del dominio del que los recibió, el impuesto se reducirá en un diez por ciento por cada uno de los años que faltaren para cumplir los diez.-

Los actos tendientes a evitar o disminuir el cobro de este impuesto, son penados con una multa de cinco veces la parte del impuesto que hubieran intentado eludir, sien-

do solidariamente responsables los que directa o indirectamente hubiesen intervenido en el hecho.-

La última disposición fiscal dicta^{da} en Tucumán relativa a este impuesto es la ley promulgada el 14 de noviembre de 1932 que estableció la exención del impuesto a las herencias, donaciones o transmisiones hereditaria que se hicieren a favor de entidades de beneficio público que no persiguiesen fines lucrativos.-

CAPITULO X

EL IMPUESTO SUCESORIO EN

LA LEGISLACION NACIONAL

SUMARIO :

I: EVOLUCION DE LA LEGISLACION:

144. Generalidades.- 145. Disposiciones dictadas hasta la federalización de Buenos Aires.- 146. Ley N° 1420.- 147. Leyes de sellos.- 148. Ley N° 4855.- 149. Ley N° 8890.- 150. Ley N° 9.000.- 151. Ley N° 10219.- 152. Ley N° 10245.- 153. Ley N° 10353.- 154. Ley N° 11023.- 155. Ley N° 11287.- 156. Ley N° 11376.- 157. Ley N° 11382.- 158. Ley N° 11583.- 159. Leyes de presupuesto .-

II: EXPOSICION Y CRITICA DE LA LEY VIGENTE:

160. Generalidades.- 161. Materia imponible.- 162. Tipos de imposición.- 163. Grados de parentesco.- 164. Determinación del monto imponible.- 165. Exenciones y rebajas.- 166. Pago del impuesto.- 167. Recargos y sanciones penales.- 168. Percepción y destino de los fondos.- 169. Medidas de control.-

III. MODIFICACION DE LA LEY VIGENTE:

170. Generalidades.- 171. Proyecto del Poder Ejecutivo (1934).- 172. Proyecto del Consejo Nacional de Educación (1936).- 173. Bases para la reforma .-

I: EVOLUCION DE LA LEGISLACION

144. GENERALIDADES

Al referirnos a la evolución histórica del impuesto sucesorio en España y sus colonias, he os citado la real cédula del 11 de junio de 1801⁽¹⁾ que aplicaba en los dominios de Indias la contribución temporal sobre legados y herencias en las sucesiones transversales.- Sus disposiciones estuvieron vigentes hasta que se sancionaron las del Gobierno Patrio de las que nos ocupamos en este capítulo.-

145. DISPOSICIONES DICTADAS HASTA LA FEDERALIZACION DE BUENOS

Aires:

Después del 25 de mayo de 1810 la facultad que tenían los reyes de imponer contribuciones pasó al Gobierno nacional que mantuvo las reglamentaciones vigentes hasta tanto se dictaran las nuevas disposiciones.- Un decreto del 30 de septiembre de 1812 firmado por Juan Martín de Pueyrredón, Feliciano Antonio Chiclana y Bernardino Rivadavia fué la primera de las resoluciones relativas a la imposición fiscal de las sucesiones.⁽²⁾

"Constituído este Gobierno - dice el mencionado decreto - en el empeño de sostener los derechos de las Provincias Unidas del Estado, y en la necesidad de cubrir las grandes atenciones de la patria, del modo mas equitativo y menos

(1). Supra pag. 110

(2). Puede verse el texto íntegro del Decreto y Reglamento en Compilación de Leyes, Decretos, Acuerdos y demás disposiciones de carácter público dictadas en la Provincia de Córdoba, tomo 1 pag. 113 y sig.-

oneroso a los mismos pueblos, ha determinado en acuerdo de esta fecha, mandar se observe en todo el territorio de las Provincias Unidas, la Cédula del 11 de junio de 1801, ampliando como se amplía por el presente decreto, el 2 por ciento que establece en las herencias, legados transversales ex-testamento y ab-intestato entre parientes al 10 % : revocando solamente el artículo octavo en que establece el 1 por ciento de las herencias y legados entre marido y mujer, que se dejan libres de toda contribución, igualmente que los que se dejan a favor del alma del testador, en los términos que expresa el art. 2.º de dicha cédula; y para que se observe con la puntualidad que se desea, en todas sus partes, y con las reformas de este Decreto, se comunicará a los Gobernadores Intendentes para que la circule a los pueblos de su dependencia, tomándose razón en el Tribunal de Cuentas y publicándose en la Gaceta Ministerial".- Junto con el mencionado decreto se publicó también el reglamento respectivo con las modificaciones citadas.-

En 1818 el impuesto sucesorio dejó de ser un recurso meramente fiscal para convertirse en un tributo social destinándose su producido a la educación no sólo en Buenos Aires, sino también ^{en} las restantes provincias Unidas.- El 11 de junio de dicho año, el Congreso resolvió acceder al pedido del Director Supremo de aplicar el producido del impuesto a las herencias transversales para la dotación de cátedras en el Colegio Mayor de San Carlos, posteriormente elevado a Universidad.-

Con fecha 14 de julio del mismo año se dirigió una comunicación a los Gobernadores y Tenientes gobernadores de provincias notificándoles la resolución del Soberano Congreso para que el producido del impuesto se aplicara a la educación literaria de la juventud de los cabildos respectivos⁽¹⁾.

En sesión del 30 de marzo de 1819 el Congreso resolvió que " en las herencias y legados que dejasen los españoles europeos a favor de herederos transversales o extraños que no sean americanos y en las instituciones que hiciesen directa y expresamente a beneficio de su alma " se cobre el 50 % de impuesto.-

Un acuerdo del Gobierno del 15 de junio de 1822 refirmó las disposiciones anteriormente dictadas para asegurar asegurar la afectación de la contribución sucesoria al sostenimiento de las cátedras universitarias.-

Durante el gobierno de Rosas se derogó el decreto del 8 de abril de 1819 que establecía un trato diferencial contra los españoles .-

Todas las disposiciones citadas siguieron en vigencia en Buenos Aires hasta la sanción de la ley de educación común de 1875 a la que nos hemos referido en su respectivo lugar⁽²⁾.-

Al erigirse la ciudad de Buenos Aires en territorio federal y Capital de la República Argentina de acuerdo a la

(1) Gaceta de Buenos Aires, julio 29 de 1818.-

(2) Supra, pag. 316 .-

dispuesto en la ley del 23 de setiembre de 1880, el Congreso Nacional quedó convertido en legislatura local y de su competencia fué el dictar las leyes que deberían regir en la misma en los territorios sujetos a su jurisdicción.-

Mientras tanto el Congreso sancionara las leyes propias quedaron en vigor las dictadas por la Provincia. En consecuencia, la ley de educación común de la Provincia de Buenos Aires rigió hasta la sanción de la ley nacional No. 1420.

146. LEY N° 1420 :

En el año 1887 el Congreso Nacional dictó la ley No. 1420 de educación común.- Los artículos 44, 45 y 46 de la misma estaban dedicados a la formación del fondo escolar y entre los recursos que se le asignaban figuraba el impuesto a las herencias que fué fijado en los siguientes porcentajes: 5 % en las sucesiones entre colaterales excepto los hermanos; 10 % en las herencias o legados entre extraños y en toda institución en favor del alma o de establecimientos religiosos.- Este impuesto sería aplicable sólo en las transmisiones superiores a \$ 1000,-- y siempre que fueran abiertas en la Capital Federal por los bienes ubicados en ella en los territorios y colonias nacionales.-

147. LEYES DE SELLOS:

Independientemente del impuesto escolar se aplicaba un derecho de sellos en toda división de bienes sucesorios.- La ley 1563 sancionada el 30 de octubre de 1884 para

el año 1885 estableció en su artículo 23 que debía usarse el papel sellado, de acuerdo a la escala establecida en la misma, en toda adjudicación de bienes sucesorios, judicial o extrajudicial, por testamento o ab-intestato, agregándose dicho sello en el primer caso en el expediente sucesorio y en el segundo en el registro del escribano ante quien se hiciera la partición.- La escala establecida era de 1 por mil para los montos superiores a \$ 100.000.- En aquellos que fueren inferiores a esta cantidad se fijaba un derecho por cada fracción que equivalía aproximadamente al 1 por mil.-

Las leyes sucesivas han repetido estas disposiciones hasta el año 1899 fecha en que se sancionó la ley de sellos para 1900 que elevaba el gravamen a un tipo fijo y único del 3 por mil.-

Tanto las disposiciones de la ley de educación común como las recientemente citadas de la ley de papel sellado estuvieron en vigencia hasta la sanción de la ley propia de impuesto a las herencias.-

143. LEY Nº 4855.

A partir del año 1902 se presentaron en la Cámara de Diputados diversos proyectos de ley para someter a las transmisiones gratuitas de bienes a un gravamen propio y organizado de acuerdo a las tendencias que había adquirido dicho tributo en las legislaciones modernas.- La primera iniciativa se debe al diputado Ponciano Vivanco quién en la sesión de la Cámara del 29 de setiembre de 1902 presentó el proyecto de ley, solicitando su pronto despacho.- (1)

El proyecto establecía en su artículo 1º que "La transmisión de bienes por herencia, legado o donación estará sujeta desde la promulgación de la presente ley a un impuesto que se hará efectivo en relación a los bienes transmitidos y de acuerdo a la escala siguiente:

En línea directa, ascendente o descendente, y

entre esposos.....	1 %
Entre colaterales de 2º grado.....	4
" " 3º "	5
" " 4º "	6
" " 5º "	7
" " 6º "	8

Las transmisiones a colaterales de grado posterior al sexto y a extraños, así como toda otra donación, cualquiera sea su destino, el 10 %" .-

En el proyecto se establecían otras disposiciones tales como la deducción de las deudas del causante y la aplicación de multas a los infractores de la ley .- Disponía además que el producido del nuevo impuesto sería distribuido en la siguiente forma:

- a). 30 % para la instrucción primaria en toda la nación.-
- b). 20 % para los establecimientos de enseñanza general y preparatoria .-
- c). 15 % para la Universidad Nacional de Buenos Aires.-
- d). 15 % para la Universidad Nacional de Córdoba.-
- e). 20 % para los establecimientos de enseñanza normal y especial.-

El proyecto pasó a estudio de la Comisión y a pesar de la opinión favorable con que contó en ella no fué tratado por la Cámara y en consecuencia quedó sin sanción.-

En la sesión del 22 de junio de 1904 el Diputado Enrique Gouchon propuso a la Cámara un nuevo proyecto que en sus lineamientos generales era análogo al presentado por el Diputado Vivanco⁽¹⁾.-

El 27 de setiembre del mismo año, el diputado Alfredo Palacios presentó otro proyecto de ley que aplicaba el principio de la progresividad no solo con relación al parentesco, sino también en atención al monto de la porción hereditaria.-⁽²⁾

Los tipos de gravamen propuestos en la escala del proyecto Palacios variaban entre el 1 y el 20 % como podrá verse en la página siguiente en la que aparece transcripta.-

El producido de la contribución propuesta sería destinado a la enseñanza primaria, secundaria y universitaria.-

La Comisión de Presupuesto que tuvo a su cargo el estudio de los proyectos Gouchon y Palacios se expidió presentando un proyecto propio fundamentado en un minucioso informe.-⁽³⁾

Firmaban el proyecto los miembros de la Comisión, Diputados: Rufino Varela Ortiz, Manuel M. de Iriando, Juan Balestra, Pastor Lacasa, Aureliano Gigena, Rodolfo S. Dominguez, Gerónimo del Barco y Maus-

(1) Diario de sesiones, 1904, tomo I, pag. 303.-

(2) Idem, tomo I, pag. 323.-

(3) Idem, 1905, tomo II, pag. 611.-

	2,001 A	10,001 B	50,001 C	100,001 D	150,001 E	250,001 F	500,001 G	1,000,001 H	Arriba de 1.000.000 I
P A R N E S O									
A. P. V. de accionistas	2,--	1,25	1,50	1,75	2,--	2,--	2,25	2,50	2,50
" " " desoc. d. chites y acc. 7050 ..	2,--	2,50	3,--	3,25	3,50	3,50	3,75	4,--	4,--
" " " oficiales 2. 2000	4,--	4,50	5,--	5,50	6,--	6,--	6,50	7,--	7,--
" " " " 3x "	6,--	7,--	8,--	9,--	10,--	10,--	11,--	12,--	12,--
" " " " 4x "	8,--	9,--	10,--	11,--	12,--	12,--	13,--	14,--	14,--
" " " " 5x "	10,--	11,--	12,--	13,--	14,--	14,--	15,--	16,--	16,--
" " " " 6x "	12,--	13,--	14,--	15,--	16,--	16,--	17,--	18,--	18,--
" " " " extras.	14,--	15,--	16,--	17,--	18,--	18,--	19,--	20,--	20,--

tino M. Parera.-

La discusión del proyecto en la Cámara de Diputados dió lugar a interesantes debates en los que intervinieron los diputados : Demaría, Carbó, Crouzeilles, Roca, Robirosa, Pinedo, Meyer Pellegrini, Palacios, Victorica, Oliver, Iturbe, Bustamante, Sivilar Fernández y varios de los autores del proyecto .- En la sesión del 14 de setiembre fué aprobado pasando inmediatamente a consideración del Senado que lo convirtió en ley el 30 de setiembre .- Promulgada la ley por el Poder Ejecutivo llevó el No. 4355 y entró a regir a partir del 1º de enero de 1906.-

La nueva ley dispuso en su artículo 1º que toda transmisión por causa de muerte o donación de bienes situados en la Capital Federal y territorios nacionales, estará sujeta desde el 1º de enero de 1906 a un impuesto sobre el monto de cada hijuela , legado o donación, de acuerdo con la siguiente escala con relación al parentesco:

Línea directa ascendente y descendiente y entre esposos.....	1 %
Segunda línea colateral.....	4
Tercera línea colateral.....	5
Cuarta línea colateral.....	6
Quinta línea colateral.....	7
Sexta línea colateral.....	8
Parientes de grado más lejano y extraños.....	10"

El artículo 2º disponía que el impuesto aumentaría gradualmente según la suma recibida, de acuerdo a la siguiente escala:

PARENTESCO	De 1	10.001	50.001	100.001	250.001	500.001	Arriba
	a 10.000	a 50.000	a 100.000	a 250.000	a 500.000	a 1.000.000	de 1.000.000
	%	%	%	%	%	%	%
Línea recta y esposos.....	1,--	1,25	1,50	1,75	2,--	2,25	2,50
Colaterales 2º gdo.	4,--	4,50	5,--	5,50	6,--	6,50	7,--
" 3º " .	5,--	5,50	6,--	6,50	7,--	7,50	8,--
" 4º " .	6,--	6,50	7,--	7,50	8,--	8,50	9,--
" 5º " .	7,--	7,50	8,--	8,50	9,--	9,50	10,--
" 6º " .	8,--	8,50	9,--	9,50	10,--	10,50	11,--
Demás parientes y extraños.....	10,--	10,50	11,--	11,50	12,--	12,50	13,--

El mismo artículo segundo en su último párrafo establecía que las sucesiones en línea recta y entre esposos, cuyo monto total no excediese de \$ 5.000,-- quedarían exentas del impuesto.-

El artículo 3º establecía que las deudas a cargo del difunto y los gananciales que correspondiesen al cónyuge serían deducidos del activo neto para liquidar el impuesto.-No así las deudas reconocidas a favor de herederos, legatarios, o donatarios o a las personas interpuestas.-

El artículo 4º establecía una penalidad equivalente al quintuplo del impuesto aplicable a aquellas personas que mediante declaraciones a-testaciones u omisiones intencionales trataban de eludir o disminuir el pago del impuesto.

"El impuesto - decía el artículo 5º - se liquidará en los inmuebles por el valor asignado para la contribución territorial y en los muebles por el valor de tasación.- En caso de venta particular de los bienes muebles o inmuebles, el impuesto se liquidará sobre el precio de la venta " .-

Consideraba el artículo 6º la posibilidad de una nueva transmisión por causa de muerte, de bienes que hubiesen pagado el impuesto sin salir del dominio del que lo pagó; en ese caso se le concedía una rebaja del 10 % por cada año que faltase para cumplir el máximo de 10 años.-

El artículo 7º se refería al pago estableciendo que éste sería hecho en un papel sellado especial que se agregaría al expediente sucesorio o al protocolo del escribano.-

Disponía el artículo 8 que "si no hubiese partición por corresponder la herencia a un solo heredero ni juicio sucesorio por existir testamento, se pagará el impuesto en el acto de perderse la posesión judicial, y si éste se tiene de derecho en el acto de hacer cualquier disposición de los bienes de la herencia.- En todos los casos, deberá hacerse el inventario y avalúo en la forma determinada por el reglamento y de procedimientos.-"

Los artículos 9, 10 y 11 reproducían las antiguas disposiciones de las leyes de sellos que prohibían dictar declaratorias de herederos, extender copias de hijuelas, inscribir unas u otras en el Registro de la Propiedad y archivar el expediente sucesorio sin el previo pago del impuesto o sin su garantía.-

El artículo 12 exigía de los agentes fiscales el cuidado del cumplimiento de la ley y los artículos 14, 15 y 16 que la completaban disponían la derogación de las disposiciones anteriores.-

El 17 de octubre de 1905 se sancionó la ley de sellos para 1906 que mantenía el antiguo impuesto del tres por mil sobre todas las adquisiciones gratuitas.- Esta disposición fue sancionada por error pero para salvar los inconvenientes que pudiera acarrear el diputado Pastor Lacasa presentó un proyecto de ley para derogar el respectivo artículo de la ley de sellos (1). El proyecto Lacasa no fue sancionado y al proyectarse la nueva ley de sellos fue corregido el

(1) Diario de sesiones, 1906, tomo 1, pag. 542

defecto de la anterior.-

140. LEY N° 8890.

En el año 1910 se presentaron dos proyectos de modificación a la ley, el primero del diputado Bengolea⁽¹⁾ y el otro preparado por la Oficina Judicial del Consejo Nacional de Educación y auspiciado en la Cámara por los Señores Carlos Serrey^y Manuel Montes de Oca⁽²⁾. Este último establecía una nueva escala para el impuesto que variaba entre el 1 y el 18 %.- La Comisión que tuvo a su cargo el estudio introdujo una serie de modificaciones que fueron aprobadas por la Cámara de Diputados y luego con la sanción del Senado quedó convertida en ley.- El Poder Ejecutivo promulgó con fecha 12 de agosto la nueva ley con el número 8890.-

Una de las reformas más importantes introducidas por ésta es la del artículo primero que cambia el anterior sistema por el de la "exteriorización".- Dispuso este artículo que "Todo acto realizado ante la autoridad de los jueces o ante los escribanos de registro que exteriorice la transmisión gratuita por causa de muerte, anticipo de herencia o donación de bienes, muebles o inmuebles, créditos, valores, etc.etc; existentes en la Capital Federal o territorios nacionales, están sujetos desde la promulgación de esta ley y cualquiera sea la fecha de la muerte del causante en caso de transmisión por fallecimiento a un impuesto sobre cada hijuela, legado, anticipo o donación".-

(1). Diario de Sesiones, 1910- tomo II pag. 77

(2) Idem, pág. 498.-

Con esta disposición se ha prescindido de la fecha del fallecimiento del autor de la sucesión para referirla al acto de la exteriorización .- Se adoptó tal redacción a solo efecto de unificar la ley aplicable que hasta la fecha era la vigente en el momento de la muerte del causante y para evitar además una posible tacha de inconstitucionalidad por su efecto retroactivo⁽¹⁾.-

El artículo 2º establecía que el producido del gravamen formaría parte del tesoro escolar creado por el art 44 de la ley 1420 .- Disponía además que seería aplicado de acuerdo a la escala que transcribimos en la página 401.-

La exención del impuesto para los herederos directos y el cónyuge que en la anterior ley se fijó en 5.000 pesos , por ésta fué elevada a \$ 8.000,--

El plazo para la reducción del impuesto en los casos en que se pagase por segunda vez el impuesto sucesorio sobre los mismos bienes se redujo a cinco años.-

Además la nueva ley estableció expresamente que no serían deducibles los gastos causídicos y los originados por los funerales y entierro del causante; y también que los legados a instituciones religiosas ,de beneficencia,científicas, industriales y educativas pagarían sin excepción el impuesto.-

Al referirse a la liquidación del impuesto la nueva ley disponía que cuando en el acervo hereditario fi-

(1) Infra, pag. 416.

PARENTESCO	De 1	De 1	De 1	De 1	De 1	De 1	De 1
	a 10.000	a 50.000	a 100.000	a 250.000	a 500.000	a 1.000.000	a más de 1.000.000
	%	%	%	%	%	%	%
Línea ascendente, descendente y entre esposos.....	1,--	1,25	1,50	2,--	3,50	4,--	5,--
Colaterales de 2º grado.....	4,--	4,75	5,50	6,25	7,--	7,75	9,--
" 3r "	5,50	6,--	6,50	7,--	7,50	8,50	10,--
" 4º "	6,50	7,50	8,50	9,50	10,50	11,50	12,--
" 5º "	7,50	8,50	9,50	10,50	11,50	12,50	14,--
" 6º "	8,50	9,50	10,50	11,50	12,50	13,50	16,--
Demás parientes y extraños...	10,--	12,--	14,--	15,--	16,--	17,--	20,--

gurasen bienes fuera de la jurisdicción nacional , las deudas debían deducirse en proporción a los respectivos bienes.-

Las demoras en iniciar el juicio sucesorio así como las producidas en el pago del impuesto han sido gravadas con un recargo del 6 % anual .-

Por último otra de las innovaciones de esta ley ha sido el establecimiento de una regla para la transmisión de la nuda propiedad y del usufructo de ella a dos personas distintas.- La beneficiada con la primera quedó obligada al pago del impuesto sobre el 50 % del valor del bien y la segunda sobre el décuplo de una anualidad de renta.

Las demás disposiciones de la ley 4855 han sido repetidas con pequeñas modificaciones en su redacción.-

En las sesiones del 12 de agosto de 1912 los diputados Francisco Oliver y Avelino Rolon propusieron a la Cámara un proyecto de ley tendiente a modificar el artículo primero de la ley 8890 suprimiéndole las palabras " y cualquiera que sea la fecha de la muerte del causante en casos de transmisión por fallecimiento" .- Fundó el proyecto el Dr. Oliver diciendo que ya que se había suprimido, al sancionarse la ley, las palabras "desde el 1º de enero de 1912", para no darle efecto retroactivo, con mayor razón debían suprimirse las propuestas por él , pues si aquéllas daban efecto retroactivo al 1º de enero, las otras lo hacían sin límite de tiempo (1)

(1) Diario de Sesiones, 1912, tomo II pags. 140 y 458.-

La Comisión se expidió el 2 de setiembre de 1912 , pero la Cámara no trató el dictamen quedando sin sanción.-

150. LEY N° 9.000.

En el mismo mes de setiembre de 1912 las Cámaras sancionaron un proyecto de ley que llevó el No. 9.000. Su objeto fué eximir de todo impuesto a las herencias, legados y donaciones deferidos a la Sociedad de Beneficencia de la Capital .-

151. L-EY N 10219.

En la sesión del 11 de setiembre de 1914 el Diputado Palacios presentó un proyecto de modificación a la ley 8890.-⁽¹⁾ Por él se reformaban los artículos 2º , 5º y 7º de la ley citada.-La principal de las modificaciones consistía en la elevación de los tipos de imposición hasta el 28 % .- El proyecto pasó a Comisión .-

El Poder Ejecutivo elevó a la Cámara joven otro proyecto.⁽²⁾ Ni aquél ni éste merecieron sanción.-

Al año siguiente presentó un nuevo proyecto el Poder Ejecutivo .- Por él se creaba un impuesto sobre el caudal relicto con prescindencia del grado de parentesco.⁽³⁾

La Cámara de Diputados , con fecha 23 de enero

(1) Diario de Sesiones, 1914, tomo IV, pag. 230.-

(2) idem, 1915, tomo IV, pag, 194 .-

(3) Idem, 1916, tomo I pag. 655 tomo V, pag. 4451 y sig.

de 1917 sancionó el proyecto pero suprimiendo los artículos relativos al nuevo impuesto.- La Cámara de Senadores , a su vez, introdujo algunas modificaciones devolviendo el proyecto a aquella que le dió fuerza de ley con las reformas propuestas.- La nueva ley fué promulgada por el Poder Ejecutivo con el N° 10219.- Las características más salientes de las reformas son las siguientes:

- 1° Se modificaron los grupos de parientes dividiéndose en dos la categoría de los directos y asimilándose a los extraños a los colaterales del 5° y 6° grados.-
- 2° A los herederos, legatarios o donatarios con domicilio en el extranjero se le aplicó un recargo del 50 % sobre el monto del impuesto que por la ley les correspondiese pagar.-
- 3° El artículo 20 dispuso que cuando los contribuyentes estaban disconformes con la tasación de los bienes inmuebles, podían abonar el impuesto sobre la base de la tasación para la contribución territorial con un recargo del 40 % .-
- 4° Las herencias, legados o donaciones a favor del Gobierno Nacional, de las provincias o municipalidades con destino a la construcción o sostenimiento de hospitales, asilos o establecimientos de asitencia social o de instrucción pública quedaron exceptuadas del tributo.-
- 5° La escala del impuesto a pagar ha quedado establecida en la siguiente forma:

P A R E N T E S C O	De 1	De 1	De 1	De 1	De 1	De 1	De 1
	a 10.000	a 50.000	a 100.000	a 250.000	a 500.000	a 1.000.000	a más de 1.000.000
	%	%	%	%	%	%	%
Padres, hijos y esposos.....	1,--	1,25	1,50	2,--	3,50	4,--	5,--
Entre otros ascendientes y - descendientes.....	1,50	1,88	2,25	3,--	5,25	6,--	7,50
Colaterales de 2º grado.....	4,--	4,75	5,50	6,25	7,--	7,75	9,--
" 3r " 	6,50	7,50	8,50	9,50	10,50	11,50	12,--
" 4º " 	7,50	8,50	9,50	10,50	11,50	12,50	14,--
Demás parientes y extraños..	10,--	12,--	14,--	15,--	17,--	18,--	20,--

6º El interés punitorio aplicable en las demoras se refirió al 4 % anual.-

7º Por último, se dispuso que esta ley era de vigencia anual; en consecuencia debía caducar el 31 de diciembre de 1917.-

152. LEY N° 10245.

El 11 de diciembre de 1912, el Poder Ejecutivo elevó a la Cámara de Diputados un proyecto de ley que establecía la exoneración del impuesto a las transmisiones gratuitas de bienes cuando ellas tuviesen por objeto donar o legar casas destinadas a residencias de las legaciones extranjeras.- El proyecto no fué tratado por la Cámara y a los dos años prescribió por la ley Olmedo.- El proyecto fué re - mitido nuevamente en las sesiones ordinarias del año 1917 y con la aprobación de ambas Cámaras quedó convertido en la ley N° 10245 el 7 de setiembre de 1917.- Según dicha ley, este beneficio se concedió a los países que otorgasen reciprocidad.-

153. LEY N° 10353.

Al caducar la ley 10219 fué necesario extender su vigencia a fin de evitar que las sucesiones quedasen sin ley que las impongan.- Ello se hizo mediante la ley 10353 sancionada el 31 de enero de 1918 y promulgada cuatro días después.- Esta dispuso que durante el año 1918 regiría la ley 8890 con las modificaciones introducidas por la ley 10219⁽¹⁾.-

(1) Diario de sesiones, C. de Diputados, 1917 tomo VIII pag. 425.

154. LEY N° 11023.

En el año 1919, el Poder Ejecutivo envió al Congreso un nuevo proyecto de ley que fué sancionado el 5 de julio del año siguiente después de haber sido modificado en dos oportunidades por la Cámara de Senadores ⁽¹⁾ La nueva ley fué promulgada bajo el N° 11023 el día 13 del mismo mes y año.-

Las únicas reformas de novedad introducidas sobre las disposiciones ya conocidas son la modificación de la escala en la cual se vuelve a utilizar la progresio por escala fraccionada en lugar de la sumple (véase la página siguiente) y la sanción de un nuevo artículo estableciendo que toda transmisión de bienes raíces a título gratuito u oneroso que se hiciera a favor de personas que por el ministerio de la ley llegasen a ser herederas o legatarias del encajante, se considerarían como anticipo y en consecuencia quedarían sujetas al pago del impuesto .-

155.

Ley N° 11287.

En 1922 el Diputado Amuchástegui presente a la Cámara de la que formaba parte un proyecto de ley modificando la N° 11023, el cual pasa al estudio de la Comisión de Presupuesto y Hacienda ⁽²⁾ Esta Comisión presenta en la sesión de la Cámara del 19 de junio de 1923 un proyecto propio que después de una interesante discusión es aprobado .-

(1) Diario de Sesiones, Cámara de Diputados , 1919 tomo VII pag. 788.- 1920 tomo II pag. 154-306 y 880 .-

(2) Idem , 1922, tomo VII pag. 592.-

P A R E N T E S C O	De 1	10.001	50.001	100.001	200.001	300.001	500.001	Arriba de
	a 10.000	a 50.000	a 100.000	a 200.000	a 300.000	a 500.000	a 1000.000	a 1.000.000
	%	%	%	%	%	%	%	%
Padres, hijos y esposos..	1,--	1,50	2,--	2,50	3,50	5,--	7,--	10,--
Otros ascendientes y descendientes	1,50	2,--	2,50	3,--	4,--	6,--	8,--	11,--
Colaterales de 2º grado.	2,--	5,--	5,50	6,50	7,50	9,--	1,--	14,--
" 3r " .	2,50	7,--	8,--	9,--	10,--	11,--	12,--	15,--
" 4º " .	3,--	8,50	9,50	10,50	11,50	12,50	14,--	16,--
Demás parientes y extraños.....	10,--	12,--	15,--	17,--	18,--	19,--	20,--	25,--

Puesto a consideración del Senado, éste lo devuelve a la otra Cámara con algunas observaciones.- Reconsiderado por la Cámara joven recibe sanción legislativa el 22 de noviembre de 1923. El texto legal fué promulgado por el Poder Ejecutivo el 29 de noviembre del mismo año con el Número 11287.- Esta ley es la que actualmente está en vigencia con algunas modificaciones ulteriormente dispuestas.-

En términos generales el contenido de esta ley es el mismo de las leyes anteriores unificado y con breves modificaciones.- La escala adoptada es la que fué sancionada para la ley 11023.- Las modificaciones introducidas se refieren a la tasación de los bienes inmuebles, al ausentismo de los contribuyentes y a la constitución de sociedades por acciones con el patrimonio de una persona o familia.-

Establece la nueva ley que el impuesto a pagar por los bienes inmuebles transmitidos se liquidará de acuerdo al valor de la tasación para el pago de la contribución directa en los territorios nacionales.- En cambio, para los bienes ubicados en la Capital Federal, dispone la ley que la Administración de la Contribución Territorial deberá efectuar una tasación especial.-

Con respecto al recargo del impuesto que deben pagar los contribuyentes radicados en el extranjero, la ley establece que debe ser del 100 % .-

(1) Diario de Sesiones, Cámara de Diputados - 1923: tomo III Pag. 702; tomo IV, pag. 36 - Tomo VIII pags. 143 y 526 .-

El artículo 31 dispuso que los bienes adquiridos por las sociedades anónimas, cuando éstas comprendan la totalidad o la mayor parte del patrimonio de una persona o familia y siempre que dichos bienes formen parte del haber principal de la sociedad, pagarán el impuesto sucesorio correspondiente a las transmisiones entre padres, hijos y cónyuges.-

156. LEY N° 11376.

En el año 1926 se sancionó una ley en base a un proyecto del miembro de la Cámara de Diputados Caferrata.- Dispuso la misma que las transmisiones a favor del Patronato de la Infancia no estarían obligadas al pago del impuesto sucesorio. ⁽¹⁾

157. LEY N° 11382.

En el mismo período legislativo recibió sanción el proyecto del diputado Arce proponiendo la exención del impuesto a los legados y donaciones que beneficen a las Universidades Nacionales ⁽²⁾.- La ley respectiva lleva el N° 11382.-

158. LEY N° 11583.

En el mismo año 1926 y en el año 1928 el Fo -

(1) Diario de Sesiones C.de Diputados- 1926, tomo V, pag. 566 tomo VI, pag 90.-

(2) Idem - tomo V pag. 652 , tomo VI pag. 91 .-

der Ejecutivo propuso nuevas modificaciones a la ley 11287 sin que ellas fueran aprobadas⁽¹⁾ .-

El 10 de junio de 1932. fué sancionada la ley 11583 que modifica los artículos 2 y 15 de la ley anterior.-

La escala establecida es la que se transcribe en la página siguiente .- El artículo 15 relativo al recargo de intereses dispone que éste será de 1/2 % mensual cuando el pago del impuesto se demorare más de un año de la fecha de la muerte del causante.- Cuando la demora excediere de dos años el interés se eleva al 1 % .-

159. LEYES DE PRESUPUESTO:

El artículo 25 de la ley de presupuesto N° 11821 para el año 1934, sancionada el 30 de setiembre de 1933 dispone el aumento de los porcentajes establecidos en la ley de impuesto a la herencia N° 11583 .-

Dice el texto del artículo: "aumentanse los porcentajes establecidos en el artículo 1° de la ley 11583 en las hijuelas que excedan de 500.000 pesos y no pasen de un millón y en las que excedan de un millón en la siguiente forma:

	De 1 a 1.000.000	De 1 a más de 1.000.000
	%	%
Entre padres e hijos y cónyuges	0,30	1,50

(1) Diario de Sesiones C. de Diputados 1926, tomo VII pag. 3 tomo VIII, pag. 210 - 1928 tomo V pag. 597.

PARENTESCO	De 1 ^a más de 1.000.000	De 1 ^a 500.000	De 1 ^a 300.000	De 1 ^a 200.000	De 1 ^a 100.000	De 1 ^a 50.000	De 1 ^a 25.000	De 1 ^a 10.000	De 1 ^a 6.000	De 1 ^a 3.000
	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%
Entre padres e hijos y cónyuges	7	5	4	3½	3	2½	2	1½	1	1
Entre otros ascendientes y descendientes.....	10	7	6	5	4	3	2½	2	1½	1
Colaterales de 2º grado.....	16	12	11	10	9	8	7	6	5	4
Colaterales de 3º grado.....	20	15	13	12	11	10	9	8	7	6
Colaterales de 4º grado.....	22	18	16	14	13	12	11	10	9	8
Otros parientes y extraños.....	30	26	24	22	20	18	16	14	12	10

En ningún caso este impuesto podrá exceder del 50 %

der Ejecutivo propuso nuevas modificaciones a la ley 11287 sin que ellas fueran aprobadas⁽¹⁾ .-

El 10 de junio de 1932. fué sancionada la ley 11583 que modifica los artículos 2 y 15 de la ley anterior.-

La escala establecida es la que se transcribe en la página siguiente .- El artículo 15 relativo al recargo de intereses dispone que éste será de 1/2 % mensual cuando el pago del impuesto se demorare más de un año desde la fecha de la muerte del causante.- Cuando la demora excediere de dos años el interés se eleva al 1 % .-

159. LEYES DE PRESUPUESTO:

El artículo 25 de la ley de presupuesto N° 11821 para el año 1934, sancionada el 30 de setiembre de 1933 dispone el aumento de los porcentajes establecidos en la ley de impuesto a la herencia N° 11583 .-

Dice el texto del artículo: "Aumentanse los porcentajes establecidos en el artículo 1° de la ley 11583 en las hijuelas que excedan de 500.000 pesos y no pasen de un millón y en las que excedan de un millon en la siguiente forma:

	De 1 a 1.000.000	De 1 a más de 1.000.000
	%	%
Entre padres e hijos y cónyuges	0,30	1,50

(1) Diario de Sesiones C.de Diputados 1926 ,tomo VII pag.3 tomo VIII, pag. 210 - 1928 tomo V pag. 597.

	De 1 a 1.000.000	De 1 a más de 1.000.000
	%	%
Entre otros ascendientes y desc.	0,40	1,--
Colaterales de 2º grado.....	0,70	1,60
" 3r "	0,90	2,--
" 4º "	1,--	2,20
Demás parientes y extraños.....	1,40	3,--

El producido formará parte del Tesoro escolar y será liquidado y percibido conforme a lo dispuesto en la ley 11287" .-

El artículo 22 de la ley de presupuesto Nº 12150 para el año 1935 reproduce la disposición anterior e idéntica prescripción mantiene la ley de presupuesto Nº 12237 vigente en el año de la fecha.-

II. EXPOSICION Y CRITICA DE LA LEY VIGENTE

160. GENERALIDADES

La ley actualmente vigente es la N° 11287 con las modificaciones parciales introducidas por la N° 11583 y por las leyes de presupuesto para los años 1934-35-y36 .- Dictada por el Congreso Nacional como legislatura local, ella tiene jurisdicción solamente sobre la Capital Federal y los territorios nacionales, de acuerdo a lo expresado en el Capítulo VIII.-

Consta la ley de treinta y tres artículos aplicables tanto a las sucesiones per causa de muerte como a las donaciones entre vivos .-

Esta ley no ha sido reglamentada por el Poder Ejecutivo y muchas de las normas para su aplicación hay que buscarlas en la jurisprudencia .- Esta con su abundante doctrina suple las deficiencias de la ley y la ausencia de su reglamento .-

161. MATERIA IMPONIBLE:

La materia u objeto del impuesto es la transmisión gratuita de los bienes que componen la herencia de una persona fallecida o de los que constituyen una donación .-

El artículo 1° de la ley dispone que "Todo

acto realizado ante la autoridad de los jueces o ante los escribanos de registros que exteriorice la transmisión gratuita por causa de muerte, anticipo de herencia o donación de bienes, muebles e inmuebles, créditos, valores. etc.etc. existentes en la Capital Federal o Territorios Nacionales, estará sujeto desde la promulgación de esta ley y cualquiera que sea la fecha de la muerte del causante en caso de transmisión por fallecimiento, a un impuesto sobre el monto de cada hijuela, legado, anticipo o donación".-

Grava pues, este artículo, la transmisión gratuita exteriorizada por un acto público.- Pero no todos los bienes para ser transferidos requieren la solemnidad pública ni todas las sucesiones se exteriorizan ante la autoridad judicial o notarial; hay bienes que se transmiten por la simple entrega y la ley, para evitar que estos escapen a su jurisdicción, ya que no caen dentro del artículo 1º debió disponer otras prescripciones.- Al efecto el artículo 14 establece que "Si no hubiese partición por corresponder la herencia a una sola persona, ni juicio sucesorio por existir testamento, se pagará el impuesto en el acto de pedirse la posesión judicial y si ésta se tiene de derecho, en el acto de hacer cualquier disposición de bienes de la herencia.- En todos los casos debe hacerse el inventario y avalúo en la forma determinada por la ley de procedimiento".-

El sistema de la exteriorización, creación propia de la legislación argentina, fija el término inicial de la obligación del contribuyente para con el Fisco en el momento en que se hace una disposición de los bienes.- Este

principio que aparece por primera vez en la ley 8890 alteró las disposiciones de la primitiva ley de impuesto sucesorio que siguiendo el sistema del Código Civil hacía surgir la obligación del contribuyente para con el Fisco desde el momento que adquiría los derechos sobre los bienes de la herencia, es decir, al producirse la muerte del autor de la sucesión.-

El móvil de la reforma no ha sido otro que el de obligar a todas las sucesiones abiertas después de la sanción de la ley a someterse a la misma cualquiera sea la fecha de la muerte del causante; y el temor de que fuera tachada de inconstitucional hizo que se inventara el ambiguo sistema de la "exteriorización".- Las múltiples interpretaciones que se dió a este concepto de la ley provocó una serie de enojosas cuestiones judiciales.- Ni la doctrina ni la jurisprudencia llegaron a unificar un criterio acerca de cual es el momento en que se produce la "exteriorización" de que habla el artículo.- Para unos se produce en el momento de recibir los bienes que es a la vez la fecha del pago del impuesto.- Según éstos, la ley aplicable sería la vigente en el momento indicado.- Esta opinión ha sido sostenida por los doctores Tobal y Quesada⁽¹⁾.-

Para otros la exteriorización se opera al dictarse la declaratoria de herederos o al aprobarse el testamento⁽²⁾.- Una tercera doctrina sustentada últimamente por

(1) Jurisprudencia argentina-Tomo V pag. 267 y 70.-

(2) Puede verse también la nota del Dr. Carlos Juan Zavala Rodríguez en la misma publicación.- Tomo XLVII pag. 921

(3) Idem, tomo VII pag. 32.-

las Cámaras Civiles de los Tribunales de la Capital, según la cual, la transmisión queda plenamente exteriorizada con la iniciación del juicio sucesorio⁽¹⁾.-

Cada uno de las tres opiniones está fundada en argumentos considerables y será difícil unificarlas.- Lo más propio para evitar esta variada interpretación será la supresión del principio de la "exteriorización" ya que él no tiene ninguna razón de ser.- El peligro de que la ley sea declarada inconstitucional ya no existe desde que la Suprema Corte ha dejado establecido que el artículo tercero del Código Civil sobre la retroactividad de las leyes no se aplica a las de carácter administrativo⁽²⁾.-

Fuera de los casos citados en el artículo primero la ley de impuesto a las herencias presume en dos ocasiones la existencia de una transmisión gratuita a pesar de que se trate de actos aparentemente onerosos.- Ellas son las previstas en los artículos 29 y 31 de la ley.- El artículo 29 en su párrafo tercero dice que "Toda transmisión de bienes raíces a título gratuito u oneroso que se hubiere hecho a favor de personas que por el Ministerio de la ley llegasen a ser herederos o legatarios del enajenante, se considerará a los efectos de esta ley como anticipo de herencia o legado y quedará sujeto al pago del impuesto".-

El artículo 31 establece que "Pagarán el impuesto correspondiente a las sucesiones entre padres e hijos

(1) Jurisprudencia Argentina, tomo XXXIV, pag. 179 y 1216- tomo XLII, pags. 212 y 227.- Gaceta del Foro, tomo XXVIII pag. 4 (entre otros).-

(2) Supra, pag. 344.

cónyuges, los bienes que adquiriesen las sociedades anónimas por compra, aporte u otro título, cuando esos bienes constituyesen la totalidad o la mayor parte del patrimonio de una persona o familia y siempre que los mismos bienes formasen el haber principal de la sociedad anónima".-

"La presunción establecida en este artículo de que los bienes no han salido del dominio de los miembros de la familia, admite la prueba contraria que produzca el enajenante".-

Concorde con estas disposiciones la Cámara Civil la. expresó que es amplio el concepto del artículo 31 de la ley 11.287 sobre el impuesto a la constitución de sociedades anónimas y su inteligencia debe buscarse con amplitud.- No se grava la forma del acto, sino su sustancia; por consiguiente, el juez puede establecer si al constituirse una sociedad anónima, en las condiciones del artículo citado, se ha pretendido o no evadir el impuesto sucesorio con un anticipo de herencia⁽¹⁾.- La misma Cámara sostiene que debe entenderse por "el haber principal de una sociedad anónima" cuando los bienes en cuestión forman más de la mitad de su capital⁽²⁾.-

162. TIPOS DE IMPOSICIÓN:

El artículo 2º in fine establece la escala del impuesto.- Con la modificación de la misma establecida por la ley 11583 y con los aumentos dispuestos por las leyes de resupuesto posteriores a 1934, hemos confeccionado la siguiente escala unificada:

P A R E N T E S C O	De 1 ^a	De 1^{a}	De 1^{a}	De 1^{a}	De 1^{a}	De 1^{a}	De 1^{a}	De 1^{a}	De 1^{a}	De 1^{a}	De 1^{a}
	3.000	6.000	10.000	25.000	50.000	100.000	200.000	200.000	500.000	1.000.000	1.000.000
	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%
Entre padres e hijos y cón- yuges	½	1	1½	2	2½	3	3½	4	5	6,30	7,50
Entre otros ascendientes y - descendientes.....	1	1½	2	2½	3	4	5	6	7	8,40	11,--
Colaterales en 2º grado.....	4	5	6	7	8	9	10	11	12	14,70	17,60
Colaterales en 3º grado.....	6	7	8	9	10	11	12	13	15	18,90	22,--
Colaterales en 4º grado.....	8	9	10	11	12	13	14	16	18	21,--	24,20
Otros parientes y extraños...	10	12	14	16	18	20	22	24	26	29,40	33,--

En ningún caso este impuesto podrá exceder del 50 %

Los tipos establecidos en la escala se aplican de acuerdo al monto que recibe cada uno de los herederos, legatarios o donatarios.-

Al tratar la teoría del impuesto sucesorio hemos dicho que de los tres tipos de escala utilizables para aplicar la progresividad, el de escala simple que el el adoptado por nuestra ley es el más defectuoso, imperfecto e injusto y para mostrar la evidencia de esta afirmación hemos ofrecido un ejemplo tomando los tipos de esta tarifa (1).- En nuestro ejemplo hemos demostrado como un legatario que fuese beneficiado con un legado de 1.010.000 pesos recibía, después de abonado el impuesto, un importe líquido inferior en 29.300 pesos al que le correspondería a otro legatario favorecido con \$ 1.000.000,-

163. GRADOS DE PARENTESCO:

El impuesto se aplica, según los términos del mismo artículo 2º en relación al parentesco.-

El parentesco que tiene en cuenta la ley fuera de la línea recta, ascendente y descendente y entre esposos, es el parentesco de los colaterales de 2º a 4º grado, asimilándose los parientes restantes a los extraños.-

Las Cámaras civiles de la Capital en numerosos fallos establecieron que, en principio, basta la calificación del parentesco asignada a los herederos y legatarios

(1) supra, pag. 12

ricos en el testamento, sin que sea indispensable la prueba de dicho parentesco⁽¹⁾.- Si el parentesco declarado en el testamento no fuera tal corresponde a los herederos y legatarios declararlo, de lo contrario se hacen pasibles de las multas establecidas por la ley⁽²⁾.-

La ley no indica si el parentesco establecido se refiere solamente a los legítimos o si se extiende también a los ilegítimos.- A falta de esta disposición, la jurisprudencia ha interpretado que las disposiciones son comunes a unos y otros⁽³⁾.-

Los parientes por afinidad así como aquéllos que lo son por adopción están incluidos entre los extraños, pues al referirse la ley a padres, hijos, ascendientes, descendientes y colaterales cita a los consanguíneos y no a los ligados por afinidad⁽⁴⁾.-

164. DETERMINACION DEL MONTO IMPONIBLE Y LIQUIDACION DEL IMPUESTO:

"Para establecer el monto - dice el último párrafo del artículo 3º - se tendrá en cuenta no sólo los bienes existentes en territorio nacional, sino también, los de fuera de él".-

-
- (1) Jurisprudencia argentina, tomo IX pag. 379; tomo XV pag. 896 tomo XIV, pag. 202.- Gaceta del Foro, tomo XXXVI pag. 65.-
(2) Jurisprudencia argentina, tomo XI, pag. 125.-
(3) idem, tomo VIII pag. 156.-
(4) Jurisprudencia Argentina : tomo XIII, pag. 365; tomo 20, pag. 77; tomo 22, pag. 810; tomo 23, pag. 184 y 856.-

Esta disposición introducida por la ley 11583 se ha dictado para evitar que las sucesiones cuyo patrimonio estuviese distribuido en distintas jurisdicciones pagase en definitiva un impuesto menor que aquellas que tuviesen bienes en una sola jurisdicción, como consecuencia de la aplicación de las escalas progresivas.- Otro de los móviles ha sido impedir que se adjudicaran al cónyuge supérstite como bienes gananciales aquéllos que estuvieren ubicados en el lugar donde el impuesto fuese más elevado .-

A la vez el artículo 6º en su primer párrafo dispone que "El impuesto será liquidado sobre el activo neto del causante deducidos los gananciales que corresponden al cónyuge supérstite y las deudas a cargo del difunto cuya existencia en el día de la apertura de sucesión puedan ser plenamente justificada.".-

En todos los casos la Justicia admitió los términos de estos dos artículos no haciendo lugar a los ataques que se le formularon.- Al respecto hay jurisprudencia plenaria de ambas Cámaras civiles de la Capital disponiéndose en ella que el impuesto se calculará sobre el valor de cada hijuela cualquiera sea la ubicación de los bienes, tanto en territorio nacional como extranjero, y se liquidará sobre los que estén ubicados dentro de la jurisdicción de la ley.- (1)

(1) Gaceta del Foro; tomo XXV, pag. 110.-

Jurisprudencia argentina : tomo V, pag. 80 y 248; tomo VI, pag. 587; tomo XI, pag. 343; tomo 13 pag. 702; tomo XIV pag. 501; tomo XXII, pag. 811; tomo 30, pag. 915; tomo XXXVII pag. 1294.-

Refiriéndose a la liquidación el artículo 8, dispone: "El impuesto sucesorio se liquidará en los inmuebles en la siguiente forma:

- a) Por el valor asignado para la contribución territorial si se hallaren en los territorios nacionales;
- b) Sobre una valuación especial que practicará la Administración General de Contribución Territorial, Patentes y Sellos, con referencia a los ubicados en la Capital Federal,
- c) En los muebles por el valor de la tasación.-

Cuando por cualquier causa se hiciere tasación judicial de los inmuebles, operación que siempre podrá solicitarse por los interesados, el impuesto se liquidará por el valor que ésta les haya atribuido, siempre que fuere superior a la valuación especial a que se refiere el inciso b).-

Cuando entre los bienes inmuebles sujetos al pago del impuesto, hubiese alguno gravado con hipoteca, la liquidación se hará sobre el valor de tasación" .-

Numerosos son los casos que se plantean ante la Justicia para determinar la jurisdicción que corresponde según la ubicación de los bienes.- En las varias cuestiones resueltas se resolvió que los bienes inmuebles son imponibles en el lugar de su ubicación, los bienes muebles y los semovientes en el lugar donde se encuentre, los títulos y depósitos donde se hallen depositados y los créditos en el lugar donde son exigibles.- Con respecto a los créditos reales, algunas leyes provinciales sostienen que el impuesto debe ser abonado

en la jurisdicción de su situación .- Una jurisprudencia reciente acaba de reafirmar este principio.-

Además de los gananciales correspondientes al cónyuge supérstite no se incluyen en el activo liquidable, según algunos fallos de los Tribunales de la Capital, los beneficios provenientes de seguros⁽¹⁾; los créditos hipotecarios en la parte no cobrada aún⁽²⁾; los valores ficticios⁽³⁾; los créditos e intereses posteriores al deceso⁽⁴⁾; los depósitos a la orden recíproca⁽⁵⁾.- Las acciones de una sociedad anónima cuyo domicilio es en una provincia o en un Estado extranjero⁽⁶⁾, se pagan el impuesto aunque estén en jurisdicción nacional depositadas, y siempre que deban abonar el gravamen en aquellos Estados.-

Sobre la inclusión o exclusión de la "llave" del negocio la jurisprudencia no es uniforme.- La 1.ª Cámara Civil de la Capital resolvió que debe incluirse en el activo;⁽⁷⁾ la 2.ª Cámara dispuso lo contrario⁽⁸⁾.-

Para la determinación del pasivo, la segunda parte del artículo 6º dispone que son deducibles las deudas a cargo del difunto cuya existencia al día de la apertura de

(1) Jurisprudencia Argentina: tomo XII pag.789-tomo 31,pag.154
(2) Jurisprudencia Argentina: tomo 2 pag.787.-Gaceta del Foro tomo 21 pag. 148.-
(3) Jurisprudencia Argentina; tomo II pag.918.-
(4) idem,tomo XXXI,pag.1154 ; tomo XXXIII pag. 224 .-
(5) idem,tomo II,pags. 187 y 108.-
(6) Gaceta del Foro:tomo XLVIII pag. 37;tomo CXXII pag. 165.-
Jurisprudencia Argentina :tomo XLVI, pag. 972.-
(7) idem: tomo XV, pag.87
(8) idem: tomo VII, pag. 171 .-

la sucesión puedan ser plenamente justificadas , y además el artículo agrega que " cuando en el acervo hereditario figuren bienes situados en jurisdicción nacional y otros fuera de ella, las deudas se deducirán en proporción al valor de los respectivos bienes".-

Las deudas admisibles se pueden justificar con la presentación de simples instrumentos privados (1).-Basta que conste en algún documento y no procedan de un reconocimiento verbal de los herederos .-

Entre los gastos deducibles figuran los ocasionados por los servicios médicos requeridos por el causante durante su última enfermedad (2).-

Como medida de previsión contra posibles deudas ficticias el artículo 7° dispone que "Las deudas declaradas pagables después de la muerte del autor de la sucesión a favor de sus herederos, donatarios o legatarios o personas interpuestas, no serán deducidas del activo para la liquidación del impuesto.- Se reputan personas interpuestas al padre y a la madre, los hijos y descendientes y el esposo y la esposa de los herederos, donatarios y legatarios del difunto.- No serán deducidos los gastos causídicos y los originados por el entierro y los funerales del causante.-

El gravamen debe liquidarse de acuerdo al valor de los bienes en la época de la transmisión (3).-

(1) Jurisprudencia argentina: Tomo XXXIV, pag. 126 .-

(2) Idem: tomo VII, pag. 181 y tomo XIX, pag. 469.-

(3) Gaceta del foro: tomo XXVIII pag. 54.-

Jurisprudencia Argentina: tomo V pags. 227 y 515.- Tomo XIII, pag. 770; tomo XV, ps. 79-86-109-563; tomo XVI, pa. 660

Entre otras reglas para la liquidación del impuesto, además de las indicadas, dispone la ley que "en caso de venta judicial de los bienes muebles o inmuebles, el impuesto se liquidará sobre el precio de venta".-(Art.10).- Y el artículo 11 dice que: "Cuando en los bienes sucesorio hubiese valores, títulos o acciones, el impuesto se liquidará sobre su valor venal".- A este respecto la jurisprudencia ha establecido que se tomará como valor el de la cotización de los mencionados títulos, valores o acciones, en la Bolsa de Comercio y en su defecto se harán tasar por unperito (1).-

En los casos de participación del causante en una sociedad comercial, es necesario practicar una compulsas en los libros para determinar el valor del capital y utilidades que correspondían a aquél al día de su muerte (2).-

"Cuando la transmisión consista en el legado o donación del usufructo de un bien inmueble,- dice la ley en su artículo 24 - el impuesto se liquidará por la suma que resulte multiplicando por diez su renta anual,- Aqué a quien se transmita la nuda propiedad, pagará el impuesto sobre la mitad del valor del inmueble de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 8º e independientemente del pago hecho por el usufructuario" .-

" Si la transmisión consistiera en una renta vitalicia, el impuesto se liquidará sobre la suma que resulte, multiplicando por diez el importe anual de la renta".-

(1).Jurisprudencia Argentina: tomo XXI,pag.809.-

(2) idem: tomo VII,pag. 143.-

165. EXENCIONES Y REBAJAS:

La ley concede algunas exenciones y rebajas. El artículo 3º establece en su primer párrafo que "Las sucesiones y donaciones en línea recta, ascendente o descendente y entre esposos, cuyo monto total sea menor de ocho mil pesos, quedan exentas del impuesto establecido por esta ley" .- Hasta ahora la jurisprudencia ha sido unánime en el sentido de conceder solo la exención cuando el monto del acervo total no alcance a \$ 8.000,--⁽¹⁾; un fallo reciente de la Suprema Corte que hemos comentado en otro lugar ⁽²⁾ reaccionó contra esa doctrina sosteniendo que la disposición de la ley interpretada en aquel sentido es inconstitucional porque establece distinciones entre herederos colocados en la misma categoría .-

El artículo 4º en su parte final dispone la "exoneración del pago del impuesto a las transmisiones de inmuebles a título gratuito en la Capital de la República, cuando sean donados con destino a la residencia de las legaciones de países extranjeros y siempre que ofrezcan la reciprocidad.-El artículo siguiente, a su vez, establece que:" Toda herencia, legado o donación a favor del Gobierno Nacional, de las provincias o de las municipalidades con destino a la construcción o sostenimiento de hospitales, asilos o establecimientos de asistencia social o de instrucción pública, queda exonerado del pago de los impuestos que establece esta ley".

(1) Jurisprudencia Argentina: Tomo LII, pag. 78.-

(2) Supra, pag. 312.-

Independientemente de las disposiciones de esta ley están exoneradas del pago del impuesto sucesorio por concesión de tres leyes particulares, el patronato de la infancia, la Sociedad de Beneficencia de la Capital y las Universidades nacionales⁽¹⁾.-

Para evitar que el impuesto resulte gravoso en transmisiones de bienes que se repitan en un corto lapso de tiempo, se conceden rebajas cuando la nueva sucesión se produce dentro de un plazo de cinco años y siempre que los bienes no hayan salido del dominio del que pagó el impuesto la vez anterior.- Al respecto el artículo 12 dice: "Si ocurriere una nueva transmisión en línea recta por causa de muerte, de bienes que habiendo pagado el impuesto sucesorio no hubiesen salido del dominio del que pagó el impuesto dentro de un plazo de cinco años, se disminuirá el impuesto a esos mismos bienes en un diez por ciento de su monto por cada uno de los años completos que faltan para cumplir los cinco años" .-

166. PAGO DEL IMPUESTO:

Están obligadas al pago del impuesto las personas beneficiadas, es decir, los herederos, legatarios y donatarios.- El artículo 4º en su primer párrafo dispone expresamente que "los legados y donaciones hechos a instituciones religiosas y de beneficencia y a corporaciones científicas, in-

(1) Supra, pags. 403 y 410 .-

industriales y educativas, pagarán sin excepción el impuesto correspondiente".- ~~La tarifa aplicable~~ a estas instituciones es la que corresponde a los extraños.-

"El impuesto - dice el artículo 19 - se pagará con un papel sellado especial, que sólo se aplicará a ese objeto y que será expedido únicamente por el Consejo Nacional de Educación, en la Capital Federal y por los agentes y representantes que éste designe en los territorios nacionales".-

Con respecto a los bienes inmuebles este pago conserva el carácter de provisional durante tres años y si en ese plazo se tasaron o venden puede rectificarse el pago.- Al efecto, el artículo 9º dispone: "Si después de abonado el impuesto, de acuerdo con el valor dado a los bienes en el artículo anterior y antes de la inscripción de las respectivas hijuelas en el registro de la propiedad, se tasa o se venden ⁱⁿ los inmuebles el pago hecho será considerado durante tres años como provisorio, y el definitivo se hará liquidando el impuesto sobre el valor que resulte de la tasación o de la venta, siempre que el de la tasación no resulte menor que el dado por la contribución territorial".-

167. RECARGOS Y SANCIONES PENALES:

El artículo 3º de la ley 11.583 que modificó el Nº 15 de la ley 11.287 dispone: "Cuando se demore más de un año desde la muerte del causante sin abonarse el impuesto, éste se abonará con un recargo del medio por ciento mensual

a contar desde un año después del fallecimiento.- Cuando la demora fuese de dos años, contados en igual forma, el recargo será del uno por ciento mensual.- No se computarán intereses de acuerdo al tipo fijado en este artículo por tiempo anterior a la fecha de esta ley".-

El artículo 30 a la vez establece un recargo del 100 % para los herederos, legatarios o donatarios con domicilio en el extranjero.- Dispone este artículo que "Cuando el heredero, legatario o donatario tenga su domicilio en el extranjero en el momento del fallecimiento del causante o cuando la donación se haga, el impuesto que corresponde por esta ley se recargará en un 100 por ciento."-

Hay que tener presente que de acuerdo a lo establecido en la escala del artículo 2º en ningún caso el impuesto podrá exceder del 50 % , de manera pues que aún tratándose de herederos que pagan la tarifa más alta de la última categoría que es el 33 % no podrá exigírseles el 66 % sino el máximo establecido por el artículo mencionado.-

La ley dispone la aplicación de penalidades pecuniarias a los que infringiesen la ley.

El artículo 13 dispone que "toda declaración atestación u omisión dolosa de los que por cualquier causa intervengan en la sucesión, que tienda a disminuir indebidamente el capital hereditario y el monto imponible, será penado con una multa de dos a cinco veces la parte del impuesto que se hubiere intentado eludir.- Todos los que hubiesen dado lugar a la aplicación de la multa, estarán solidariamente obligados

a su pago; salvo mandato judicial, los Bancos oficiales o particulares no harán entrega de dinero en ellos depositado por el causante de una sucesión, sin que éste abonado el impuesto de la ley.- Si lo hicieran serán pasibles de una multa igual al décuplo del valor del impuesto.- La misma penalidad se aplica a los jueces, actuarios y escribanos que no cumplieren con las disposiciones de la ley.-

El segundo párrafo del artículo 29 también establece una multa a todas las personas de existencia visible o jurídica que sin orden judicial entreguen fondos u otros bienes que tuvieren en su poder y pertenecieren a una sucesión.- Están obligadas a dar cuenta de su existencia al Juez y de no cumplir estas medidas se les podrá aplicar la penalidad aludida que puede ser de tres a diez veces el valor del impuesto sobre dichos bienes.-

Para que el acto fraudulento sea punible es necesario que responda a la voluntad deliberada de quien lo comete; así lo ha resuelto la Justicia⁽¹⁾.-

Para estimular la colaboración del público en el descubrimiento de los fraudes y omisiones en el pago del impuesto, el Consejo Nacional de educación podrá premiar a los denunciadores con una parte de la multa.- Al efecto el artículo 25 dispone: "El C. Nacional de Educación podrá aceptar denuncias referentes a los casos en que el impuesto no se ha -

(1) Jurisprudencia Argentina: tomoXXIV, pag. 218.-
tomoXXVI, pag. 260.-

ya pagado, o se haya abonado una cantidad menor que la debida, estando autorizado para conceder a los denunciantea hasta el 20 % de la multa que ingrese al tesoro de las escuelas." El Consejo Nacional de Educación, con fecha 18 de noviembre de 1930 aprobó un reglamento preparado por la Oficina Judicial del mismo, relativo a las denuncias de bienes .-

168. PERCEPCION Y DESTINO DE LOS FONDOS:

"La percepción del impuesto establecido en la presente ley -dice el artículo 21 - se efectuará por el Consejo Nacional de Educación.- Este ejercerá , sin perjuicio de la intervención que compete a los agentes fiscales, el control, cobro y aplicación del impuesto por intermedio de sus abogados y procuradores oficiales, en ejercicio de la intervención que deberán darles los jueces y demás autoridades de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 76 de la ley de Educación común y conforme a la reglamentación de sus funciones que dicte el Consejo" .-

Según el artículo 2º de la ley el producido de este gravamen forma parte del tesoro escolar creado por la ley 1420.-

Este recurso ha producido desde que entró en vigencia la ley 4355 hasta el 31 de diciembre del año ppdo. las siguientes cantidades:

Año 1906.....	509.445,70
" 1907.....	1.680.277,89
" 1908.....	2.753.879,64

Año 1909.....	1.595.355,--
" 1910.....	1.609.379,90
" 1911.....	1.658.396,30
" 1912.....	1.900.555,60
" 1913.....	3.462.388,60
" 1914.....	2.584.564,46
" 1915.....	3.086.787,20
" 1916.....	2.610.926,60
" 1917.....	3.626.655,63
" 1918.....	4.315.391,75
" 1919.....	4.767.439,80
" 1920.....	9.162.586,30
" 1921.....	4.890.491,70
" 1922.....	6.145.188,60
" 1923.....	8.043.116,20
" 1924.....	6.810.233,80
" 1925.....	10.498.135,20
" 1926.....	11.636.869,30
" 1927.....	15.322.325,52
" 1928.....	11.438.661,99
" 1929.....	16.307.371,45
" 1930.....	13.318.241,35
" 1931.....	8.443.475,90
" 1932.....	10.632.604,23
" 1933.....	10.454.612,18
" 1934.....	13.047.952,42
" 1935.....	14.672.878,02

169. MEDIDAS DE CONTROL.

Las medidas de control establecidas por la ley de impuesto a las herencias son eficaces pero no son suficientes.- Ellas deberían ser ampliadas en forma tal que permitan obtener un mejor resultado alejando las posibilidades de evasión y cerrando las puertas al fraude.- Las prescripciones de la ley en su mayor parte alcanza solamente al control del pago del impuesto.- Las que se refieren a la verificación de la existencia de bienes son las menos .-

El artículo 15 prohíbe a los jueces hacer declaratorias de herederos y ordenar transferencias de fondos pertenecientes a una sucesión iniciada dentro o fuera de la jurisdicción nacional, sin que previamente se haya abonado o garantido el pago del impuesto.- La misma prohibición se establece para el actuario y el escribano con respecto a las declaratorias de herederos, a las hijuelas y a las donaciones. -

El artículo 17 dispone que "el Jefe del Registro de la Propiedad no inscribirá la declaratoria de herederos si no ha abonado el impuesto sucesorio.- Tampoco podrá hacer inscripción de títulos de dominio provenientes de una sucesión, sin que se acompañen los sellos del impuesto respectivo ,visados por la oficina del Consejo Nacional de Educación". "Los escribanos de registro no podrán hacer valer o invocar como título la declaratoria de herederos o adjudicatario, mientras no se abone este impuesto".-El artículo siguiente prohíbe al Archivo de los tribunales recibir expedientes si no se ha

satisfecho el tributo.-

El artículo 20 establece que los sellos agregados al expediente sucesorio o al protocolo del escribano serán inutilizados con una nota especial .-

El artículo 21 prohíbe a los escribanos de registro la autorización de cualquier acto en el que corresponda aplicar el impuesto sucesorio, sino que se notifique previamente a los representantes judiciales del Consejo Nacional de Educación.-

El Consejo Nacional de Educación está autorizado por el artículo 22 para hacer inspeccionar por sus mismos abogados y procuradores, todas las oficinas o establecimientos en que deba usarse el papel sellado a que se refiere la ley, y en caso de obstrucción o resistencia, podrá requerir del Juez Civil en turno la correspondiente venia para realizar la inspección con el auxilio de la fuerza pública.-

El artículo 23 establece que los representantes judiciales de las provincias, podrán solicitar que se les de conocimiento de los valores atribuidos a los bienes muebles o semovientes situados en sus respectivas provincias.-

III: MODIFICACION DE LA LEY VIGENTE

170. GENERALIDADES

La necesidad de la modificación de la ley vigente es un hecho no sólo indudable, sino que se impone con cierta urgencia.-

En las páginas anteriores hemos tenido oportunidad de destacar las lagunas de nuestra legislación cuyas disposiciones se mantienen más o menos inalterables desde hace casi medio siglo.- Sus defectos se hacen mas palpable cuando se la compara con la mayoría de las leyes extranjeras que hemos tenido oportunidad de reseñar.-

Una reforma de la ley nacional tendrá un doble efecto benéfico: permitirá que las sucesiones cuenten con un régimen fiscal adecuado a su importancia y servirá de guía a las legislaturas provinciales para mejorar sus sistemas que son tan criticables como el nuestro, del cual han sido calcadas.

Se conocen dos proyectos de modificación posteriores a la sanción de la ley 11583;-ambos son de características muy distintas.- El primero presentado por el Poder Ejecutivo Nacional a la Cámara de Diputados en el año 1934, crea un impuesto global sobre el monto total del caudal sucesorio aplicable no solo dentro de la jurisdicción nacional, sino también en aquellas provincias que se acojan a la ley.-

El segundo elaborado recientemente por la Oficina Judicial del Consejo Nacional de Educación propone modificaciones a la ley.

dentro del régimen existente.-

De uno y otro así como de las bases sobre las cuales creemos que debe asentarse la reforma, nos ocupamos en continuación.-

171. PROYECTO DEL PODER EJECUTIVO (1934)

Con fecha 16 de noviembre del año 1934 el Poder Ejecutivo Nacional elevó a la Cámara de Diputados un proyecto de ley por el cual se creaba un impuesto sobre el monto global de las sucesiones aplicable desde el 1º de enero de 1935 hasta el 31 de diciembre de 1939 en la Capital Federal, territorios federales y en las provincias que se adheriesen a la ley.⁽¹⁾

Establecía el artículo 1º que "A partir del 1º de enero de 1935 hasta el 31 de diciembre de 1939, toda transmisión por causa de muerte de bienes de cualquier naturaleza existentes en el territorio de la Nación o sometidos a su jurisdicción, dará lugar a un impuesto que la Nación o las provincias adheridas al régimen de esta ley, aplicarán en relación al haber total líquido dejado por el causante, independientemente del que la Nación o las provincias tengan establecido o establezcan con carácter local sobre lo recibido a título gratuito por los herederos o legatarios".

El artículo 2º del proyecto determinaba la escala aplicable de acuerdo al monto de la sucesión que era la siguiente:

(1) Diario de Sesiones, C. de Diputados, año 1934, pag. 3662.-

MONTO DEL PATRIMONIO
DEL CAUSANTE

%ACUMULATIVO
POR ESCALA

De	20.001	a	\$ 30.000	.....	1
"	30.001	"	40.000	.....	2
"	40.001	"	50.000	.....	3
"	50.001	"	75.000	.....	4
"	75.001	"	100.000	.....	5
"	100.001	"	200.000	.....	6
"	200.001	"	300.000	.....	7
"	300.001	"	400.000	.....	8
"	400.001	"	500.000	.....	9
"	500.001	"	750.000	.....	10
"	750.001	"	1.000.000	.....	11
"	más de	-	1.000.000	.....	12

establecía además este artículo que para la aplicación de la escala se computarían todos los bienes componentes del activo, cualquiera fuera su ubicación, pero el impuesto solo se cobraría sobre los bienes existentes en jurisdicción nacional o en el territorio de las provincias adheridas.-

Las disposiciones de los artículos restantes del proyecto se referían a la forma de liquidación, pago, percepción y control del tributo.-

El proyecto del Poder Ejecutivo no es nuevo en nuestra legislación; la Cámara de Diputados, antes de la

sanción de la ley 11.583, había aprobado otro proyecto similar que no llegó a convertirse en ley porque fué rechazado por el Senado y luego no se insistió en él.- En aquella oportunidad el Diputado Carlos A. Fuyrredon impugnó el proyecto con argumentos brillantísimos.⁽¹⁾

La nueva ley proyectada en el año 1934 no llegó a sancionarse.- De haber sucedido así habría resultado impactante.- Un impuesto progresivo sobre el monto del acervo hereditario necesariamente tendrá que gravar con cuotas distintas a herederos o legatarios colocados en la misma categoría lo que repugna a los principios constitucionales.-

172. PROYECTO DEL CONSEJO NACIONAL DE EDUCACION (1936).

Este proyecto fué elaborado recientemente por el Jefe de la Oficina Judicial del Consejo Nacional de Educación Dr. Hilmar B. Digiorgio y actualmente está a estudio de los miembros del mismo.⁽²⁾

Dispone el artículo 1º que "Toda transmisión

(1) Diario de Sesiones, Cámara de Diputados: 1932, pag. 547 y sig.

(2) Cuando hemos recibido este proyecto de ley ya habíamos redactado el título siguiente de nuestro trabajo.-Al estudiarlo pudimos observar que el difiere de nuestras bases, pero nos cupo la satisfacción de comprobar que algunas de las medidas por nosotros propiciadas forman parte de aquél; satisfacción doblemente grata si se considera que el proyecto de ley es obra no de un improvisado, sino de un técnico especializado en la materia.- El mismo reconoce la posibilidad de ulteriores reformas más avanzadas a medida que la conciencia fiscal de los contribuyentes se acentúa.- De

gratuita de bienesexistentes en la Capital Federal y Territorios nacionales operada por actos entre vivos o por fallecimiento, a favor de una persona de existencia visible o jurídica, está gravada desde la vigencia de esta ley, con un impuesto sobre el monto de lo recibido en relación al parentesco.-" Y el artículo 2º agrega: "También pagarán el impuesto de esta ley, las transcripciones anteriores que aún no se hubieren exteriorizado por actos judiciales o notariales, siempre que dicho acto se produzca durante la vigencia de la presente!"-

Los cinco artículos subsiguientes están destinados a las exenciones.- Se reconocen las siguientes:

1. Las herencias en línea recta y entre esposos cuando el monto total de la misma sea inferior a \$ 8.000,-- y los beneficiarios estén domiciliados en la República.-
2. Los legados y donaciones a favor del Gobierno Nacional, provincias y municipalidades y destinadas al sostenimiento o construcción de establecimientos de asistencia social, asilos, hospitales y escuelas.-
3. Los legados y donaciones que beneficien a las instituciones pertenecientes al Estado Nacional, Sociedad de Beneficencia, Universidades y Patronato de la Infancia y los otorgados a las Bibliotecas subvencionadas por el Tesoro Nacional.-

recibir sanción legislativa el proyecto digitarlo se avanzaría en mucho sobre las disposiciones actuales y se obtendría sin aumentar mayormente las cuotas un rendimiento muy superior al que actualmente se percibe .-

4. Las transmisiones de inmuebles destinados a residencia de las legaciones de países extranjeros, siempre que estos acuerden reciprocidad.-

5. Las transmisiones de cualquier otro bien cuya exención sea determinada expresamente en una ley.-

Independientemente de esas exenciones se proyecta excluir del activo imponible, con muy buen criterio, los muebles de uso corriente que constituyen el lecho cotidiano del causante; los sepulcros, mientras no se vendieren; los derechos de autor provenientes de propiedad científica, literaria y artística; las primas de seguros cuando no se pida colación; y los regalos de costumbre entre ascendientes y descendientes hasta la suma de \$ 8.000.-

El procedimiento utilizado para la determinación de los valores de los bienes transmitidos se simplifica enormemente facilitándose la operación de la liquidación y unificándose la fecha que debe tomarse para la fijación de aquellos, que es la del fallecimiento del causante o la de la donación, según se trate.-

En la fijación de los tipos de imposición se abandona el sistema de la escala simple y se propone el de la escala fraccionada como podrá verse en la transcripción que hacemos en la siguiente página.-

Completan el proyecto una serie de medidas tendientes a facilitar la percepción y control del gravamen sucesorio.-

	De a 1 3.000	De a 3.001 6.000	De a 6.001 10.000	De a 10.001 25.000	De a 25.001 50.000	De a 50.001 100.000	De a 100.001 200.000	De a 200.001 300.000	De a 300.001 500.000	De a 500.001 1.000.000	De a 1.000.001 2.000.000	De a 2.000.001 5.000.000
Entre padres e hijos y cónyuges....	1	2	2½	3	3½	4	4½	7	8½	11	12	13
-Entre otros ascendientes y descend.	1½	2½	3	3½	5	6	7	9	10½	13½	14½	15½
Colat. 2º grado....	5	7	8½	9	10	11	12	14	18½	20½	21½	22½
" 3º "	7	9	10½	11	12	13	14	19	22	25½	26½	27½
" 4º "	9	11	12½	13	14	15	18	20	26	27½	28½	29½
Otros parientes y extraños.....	12	16	19	20	22	24	26	30	35	36½	37½	38½

175. BASES PARA LA REFORMA:

La reforma de la ley debe ser basada en fundamentos más sólidos y de acuerdo con las actuales tendencias del impuesto sucesorio que hemos descripto en el curso de este trabajo.-

Las bases a las cuales debe ajustarse la reforma de la ley vigente, a nuestro juicio, son las siguientes :

a). Supresión del ilógico sistema de la "exteriorización" que no tiene razón de ser volviéndose al de la primitiva ley 4855 que hacía nacer la obligación del contribuyente con el fisco desde el momento de la muerte del causante o de aquél en que se produce el hecho generador del gravamen.- Todos los actos relativos al impuesto se referirán a dicha fecha, sin perjuicio de que la ley aplicable sea la vigente en el momento del pago del impuesto.-

b). Modificación de la categoría de beneficiarios: Otra de las bases que consideramos indispensables en la futura ley de impuesto sucesorio es la distribución de los herederos, legatarios o donatarios en varias categorías, distintas de las actuales, y en las cuales se les dé cabida a aquéllos que están ligados a la familia por vínculos no carnales.-

Al efecto podría distinguirse los siguientes grupos o categorías de herederos:

1º hijos legítimos.-

2º Padres legítimos y conyuges.-

3º Nietos legítimos, hijos naturales, hijos adoptivos y hermanos.-

4º Abuelos legítimos, padres naturales, padres adoptivos, hijos políticos, tíos y sobrinos.-

5º Otros ascendientes y descendientes legítimos en línea recta.

6º Tíos abuelos, sobrinos nietos, primos hermanos, padres políticos.-

7º Demás parientes y extraños.-

c). Tipos de imposición : Es completamente indispensable la supresión de la escala progresiva simple para reemplazarla por la escala fraccionada.-

Los tipos de imposición que deberán ser reducidos para las dos primeras categorías de beneficiarios, crecerán progresivamente, pero nunca más allá de un máximo del 30 %.-

d). Exenciones y rebajas: Es necesario que la ley contemple los casos en que las rebajas o exenciones sean provechosas.- Para ello deberá contemplarse la composición de la familia en los casos de herencias, legados o donaciones a favor de personas físicas y el fin de la institución beneficiada cuando aquellos favorezcan a personas jurídicas.-

Las exenciones que entendermos deben admitirse son las siguientes:

Para los herederos de las categorías 1a. y 2a. (hijos legítimos, sus padres y esposos) , los primeros \$ 15.000 de la hijuela o porción que les corresponda a cada uno .-

Para los beneficiarios de las tercera y cuarta categorías, los primeros 3.000 pesos.-

Y para los comprendidos en las quinta y sexta categorías, los primeros 1.000 pesos; no concediéndose ninguna exención

los ubicados en el grupo subsiguiente.-

Tratado de legados o donaciones a entes morales, creemos que deben exceptuarse del impuesto cuando favorezcan al Estado nacional; a los estados provinciales, a las municipalidades, a la Iglesia católica, a las instituciones de caridad, beneficencia e instrucción, siempre que se hallen constituidas de acuerdo a las leyes de la Nación; y a los Gobiernos extranjeros, siempre que éstos acuerden reciprocidad.-

Las rebajas tenderán sobre todo a beneficiar a las familias numerosas y tanto en los casos que el causante dejare un cierto número de hijos, como en aquéllos en que el beneficiario es padre de familia se les concederán reducciones especiales como las que proponemos a continuación:

1. Cuando se trate de una sucesión en que el causante dejare más de tres hijos vivos o representados, el monto del impuesto a pagar se reducirá en un 10 % por cada hijo posterior al tercero.- así pues, en una sucesión con trece hijos vivos o representados, no se pagará nada de impuesto por grande que fuese la fortuna transmitida.-

2. En las herencias deferidas a los esposos, también podría concederse una rebaja, de acuerdo al número de hijos, que será semejante a la anterior.-

3. Los herederos o legatarios que al tiempo de pagar el impuesto tengan hijos o ascendientes de éstos podrán gozar reducciones de acuerdo al número de aquellos y en igual proporción que los anteriores.-

4. Los domésticos y empleados del causante que recibieren una herencia o donación, merecen ser acreedores de una reba-

ja prudencial sobre el monto del gravamen a pagar .-

Además de las rebajas antedichas consideramos prudente que el plazo de cinco años que la actual ley concede para obtener la disminución del impuesto cuando los bienes deban pagarlo por segunda vez, debería elevarse a diez años, admitiéndose un descuento de diez por ciento por cada año que falte para cumplir aquél número.-

a). Liquidación del impuesto .- Para la determinación del monto imponible será necesario simplificar o suprimir todos aquellos trámites que compliquen y hagan costosa la liquidación del impuesto.-

Al efecto, deberán excluirse del activo imponible todos los muebles y enseres de la casa del causante, por lo menos, cuando ellos sean recogidos por los parientes colocados en las primeras categorías.-

En cuanto a los ⁱⁿmuebles, sean hipotecados o no, debe disponerse que sea suficiente la tasación oficial de la Contribución territorial, salvo los casos en que los beneficiarios o el Consejo Nacional no estén de acuerdo con ella, en cuya circunstancia podrán solicitar una tasación especial, siendo los gastos por cuenta de la parte que los ha ocasionado.-

En las transmisiones de la nuda propiedad y del usufructo convendrá distinguir la proporción de impuesto que cada uno debe pagar en atención a la edad del beneficiario .-

Con respecto a los demás bienes que formen el activo sucesorio, consideramos que pueden mantenerse las

disposiciones establecidas en la ley y las consagradas definitivamente por la jurisprudencia; a las cuales nos hemos referido en este mismo capítulo.-

f). Recaudación y pago del impuesto: Para simplificar la tarea del pago del impuesto y de su percepción creemos que resultaría eficaz suprimir el papel sellado establecido por las leyes hasta la fecha disponiéndose, en cambio, que el importe correspondiente sea depositado en el Banco de la Nación en una cuenta especial.- En aquellos casos en que la sucesión tiene fondos depositados, con un simple oficio del Juez ordenando la transferencia del importe del gravamen podrá quedar cumplida la obligación fiscal.-

La deducción del pasivo podrá efectuarse en la forma hasta ahora practica, pero incluyendo entre los gastos deducibles aquellos que sean ocasionados por los funerales y entierros del causante así como los necesarios para el juicio sucesorio.-

El Estado debe velar por la conservación de los patrimonios privados y en consecuencia, ofrecer al contribuyente toda clase de facilidades para el pago del impuesto, permitiéndole, si es posible, que él sea abonado con el producido de las rentas.- Un plazo prudencial y aconsejable sería el de diez años; durante él se podrían cobrar cuotas anuales del 10 % percibiéndose además un interés módico no superior al 3 % anual.-

44

f). Recargos: El plazo actual de un año para iniciar el juicio y pagar el impuesto puede mantenerse .- El interés punitivo nunca deberá ser superior a 4 % después del primer año y de 6 % desde el segundo en adelante.- Exigir más, como lo hace la actual ley que después del segundo año cobra el 12 % equivale a convertir al Fisco no en un perceptor de impuestos sino en un prestamista usurero.-

El recargo por ausentismo dispuesto por nuestra legislación es elevadísimo y la mayor parte de las veces ni llega a aplicarse porque la misma ley establece que el máximo del impuesto a pagar es del 50% .- Por lo tanto somos de opinión que corresponde reducir este recargo a una suma prudencial que podría ser el 30 % .-

g). Multas y sanciones penales: Las multas y sanciones penales establecidas en nuestra ley pueden mantenerse pero reduciendo al máximo aplicable a un importe igual al impuesto defraudado o que se intentare defraudar.- Estas medidas deben ser acompañadas con penas de detención que deberán sufrir los culpables y sus cómplices, directos o indirectos.-

h.) Medidas de control: Las disposiciones actualmente vigentes sobre este particular deberán ser completadas por otras que permitan vigilar las ocultaciones de bienes.- En la futura ley será de rigor incluir prescripciones que obliguen a los bancos e instituciones dedicadas a la locación de cajas fuertes a llevar un registro donde se anote el nombre de los locadores .- Cuando una caja sea arrendada por más de un persona deberá anotarse día y hora en las que aquélla es abierta .-

Asimismo debe prohibirse la apertura de estas cajas cuando falleciere el titularo una de las personas autorizadas para abrirla sin la intervención de un representante del Consejo Nacional de Educación .-Será necesario además conceder a esta repartición facultad para que inspeccione los libros y documentos de las mencionadas instituciones para evitar que estas medidas sean burladas.-

Idénticas disposiciones deberán tomarse en lo que respecta a los depósitos a la orden recíproca de dos o mas personas.-

Una ley así concebida podrá quizás ser menos productiva para el fisco, pero permitirá que la aplicación del impuesto sucesorio sea más regular y equitativa y que el fin social del mismo constituya una verdadera realidad .-



(1)

BIBLIOGRAFIA

- ANOMADA, Guillermo: Interpretación política de los impuestos sucesorios.- Córdoba, 1931.-
- ARAILLON, Jean: Des répercussions civiles des innovations fiscales.- Paris, 1923.-
- BALLESTEROS, Pío: El impuesto de derechos reales en España.- Madrid, 1933.-
- BAUDRIN, R: Des droits de mutation a titre gratuit.-
- BESSON, Emmanuel: Traité pratique de l'impôt progressif des successions en France et en Algérie.- Paris, 1920.-
- BLJON, S: Etude critique de l'évolution de l'impôt de succession.- Paris, 1927.-
- BLAKESLEE, Arthur W: The inheritance tax.- Boston, 1914.-
- BONETTI, Ettore: Le leggi sulle tasse di registro e di successioni.-
- BRUNSCHWIG, R: L'évolution recente du regimes fiscales des successions.- Nancy, 1919.-
- CANAL, Marcel : Le regime fiscal des successions et la loi 25 juin 1920.- Paris, 1920.-
- COCHET, Maurice: Le taxe successoriale.- Paris, 1929.-
- COUTOT, Maurice: L'aggravation des impôts sur les successions. Les conséquences financières, économiques et sociales.- Paris, 1925.-
- DAYRAS, Gabriel : L'impôt successoral en Allemagne.- Paris, 1910
- FAGE, Gustave et Jeanne: Les coffres forts devant l'impôt.- Tarbes, 1927.-

(1) Se citan aqui las obras especiales sobre la materia, la Bibliografía restante figura al pie de las páginas del texto.-

- BAURE, Henri: La taxe successorale institué par la loi 25 juin 1920. Reims, 1922.-
- PILOROL, Laurent: La famille et les impôts sur les successions, Lyon, 1930.-
- DIORVANTI Y MARIANTONI: Leggi tributari sulle successione.- 1933.-
- CARBELLI, Alessandro: L'imposta successoria.- Turin, 1896.-
- GRAHAM, J.C. Taxation: local and imperial death duties.- London, 1906.-
- GUGGENHEIM, Paul: L'imposition des successions en droit international et le problème de la double imposition.- Ginebra, 1928.-
- HENDERSON, H.D: Inheritance and inequality. A practical proposal.- Londres, 1926.-
- JEANNOI, Robert: Etude critique de l'évolution des droits de mutations par décès en France et a l'étranger.- Dijon, 1931.-
- JOLY, André : Le régime fiscal de la donation entre vifs.- Paris, 1929.-
- LECLERCQ, J : Etude fiscale du partage.- Paris, 1930.-
- NAQUET, E. : Traité théorique et pratique des droits d'enregistrement.- Paris, 1899.-
- NICOLEAU, Emile Georges: Le prélevement sur les successions en France et les nouvelles tendances législatives, Paris, 1922.-
- PANNETER : Les successions et le fisc,- Paris, 1919.-
- POULTEAU, Paul: Des successions dans le droit fiscal international. Successions des étrangers.- Paris, 1932.-
- PUGLIESE, Mario: Come ripristinare l'imposta di successione,- Milán, 1926.-
- READ, Harlan Eugene: La limitation de l'héritage. Traduit par Louis-Paul Alaux. Paris, 1922.-

- RIENHOFF, Eugenio: Di un socialismo in accordo colla dottina economico-liberale.- Turin, 1901.-
- RIENHOFF, Eugenio: Per una riforma socialista del diritto successorio. Bologna, 1920.-
- ROSS, Peter: Inheritance taxation a treatise on legacy succession and inheritance tax. San Francisco, 1912.-
- SAMBIASO, Domingo F: Cien páginas a propósito de opiniones legales sobre la facultad de imponer en las herencias transversales o las mandas en beneficio del alma.- Buenos Aires, 1882.-
- STEWART, C.E: New death duties under the finance act 1894.- London, 1905.-
- THURPE, William: The inheritance tax. N.York, 1926.-
- SCHROCK, Louis: Les droits de successions .Bruselas, 1924.-
- VALLE RUIZ Y GONZALEZ, Justo: Ideas del impuesto de derechos reales y transmisión de bienes.- Madrid, 1914.-
- THIERIAULT, André : L'impôt des successions . La lutte contre la fraude par les derogations au droit civil et les prescriptions legales.- Paris, 1931.-
- TECHOFF, Christophe: L'impôt sur les successions en Bulgarie. Paris, 1927 .-



BIBLIOTECA