



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



El impuesto a las sucesiones

Romeo, Vicente Mario

1946

Cita APA: Romeo, V. (1946). El impuesto a las sucesiones.

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

Expediente

UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

1509-7 Argentina

N. 2335

Top. N. 2335

R4

VICENTE MARIO ROMEO

EL IMPUESTO A LAS SUCESIONES

Trabajo de Seminario correspondiente

al 5° Año de Estudios

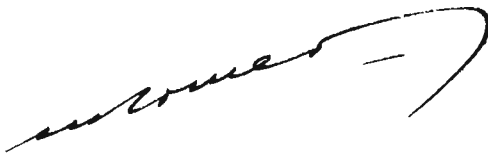
Buenos Aires

1946

- 0 -

Con el fin de dar cumplimiento a las disposiciones que rigen sobre trabajos prácticos en el plan de estudios en vigencia, para los alumnos del curso de Doctorado de la Facultad de Ciencias Económicas, sometí a consideración del señor Director del Instituto de Finanzas de la misma, Profesor Doctor Alfredo Labougle, un detalle de los puntos a tratar en el trabajo correspondiente al 5° año de estudios, titulado "EL IMPUESTO A LAS SUCESIONES", el que mereció oportunamente su aprobación.

En desarrollo y las conclusiones a que he llegado, se exponen en las páginas siguientes, que elevo a examen del señor Director.



VICENTE MARIO ROMERO

CAPITULO I

PRINCIPIOS GENERALES

- 1) El derecho sucesorio. 2) Recursos del Estado- Los impuestos
- 3) Breve reseña histórica de la aplicación del impuesto progresivo - 4) Desarrollo histórico del impuesto sucesorio.

1 - El Derecho Sucesorio.

Todo el sistema romano de las sucesiones por causa de muerte está basado en la ficción según la cual el heredero continúa la persona del difunto, al sucederle en la totalidad de los derechos. Es decir que la herencia era la sucesión universal a todos los derechos que el difunto tenía. Al padre de familia le correspondía indicar al dueño de los bienes que dejaría a su muerte. Por lo tanto si esta designación no se hubiera efectuado, los bienes quedaban sin dueño. Se admitió muy luego, que el haber sucesorio del ciudadano fallecido, podría ser asignado al heredero que los parientes más próximos del muerto designaran. Este principio fué consagrado por la Ley de las Doce Tablas.

La mencionada ley, proclamaba el derecho absoluto del pa-

dre de familia a disponer de su patrimonio y en el caso en que hubiera muerto sin dejar testamento se defería la herencia en primer término a los hijos que estaban bajo la protección del padre, después de ellos a los agnados y en último lugar a las personas que tuvieran el derecho de gentilidad respecto del difunto.

En cuanto al derecho germánico los miembros de una misma familia gozaban de un derecho colectivo de propiedad sobre los bienes que obtenían de la sucesión de un ascendiente común.

En Grecia al reconocerse la propiedad individual, apareció el derecho sucesorio deferido a los descendientes, prefiriéndose la línea varonil.

Con la evolución de estos principios se llegó a la idea de la transmisión hereditaria fundada en la copropiedad familiar. Por él, los parientes legítimos eran los únicos herederos y representantes del difunto.

De estos antecedentes, dice Orús, se ha nutrido el código civil francés, el que establece finalmente las líneas del moderno derecho sucesorio.

La noción de la transmisión del patrimonio después de la muerte, dicen Planiol y Ripert, está íntimamente ligada a la de la apropiación privada, completando a esta y asignándole todo su valor económico y social. Y a su vez Ihering condensa su pensamiento en las siguientes palabras: "La sucesión es la condición de todo progreso humano en el sentido de la historia de la civilización".

Bentham señala las siguientes directivas que debe tener en cuenta el legislador al dictar la ley de sucesiones:

- 1° - Proveer a la subsistencia de la nueva generación; 2° - Prevenir los disgustos causados por las esperanzas defraudadas;
- 3° - Propender a la igualación de las fortunas.

A su vez Pradier Ferrere manifiesta: "Es justo que el hombre que hubiera podido disipar sus bienes durante su vida, pueda transmitir a los que ama el resultado de su trabajo y de sus economías. Esto es, además desde el punto de vista social, el estímulo más enérgico que puede ofrecerse a la actividad humana".

El mismo concepto sostuvieron los Papas León XIII y Pío XI en sus encíclicas "Rerum Novarum" y "Quadragesimo Anno".

En la primera de ellas se dice: "Ley es santísima de la naturaleza que deba el padre de familia defender, alimentar y con todo género de cuidados atender a los hijos que engendrará, y de la misma naturaleza se deduce que a los hijos, los cuales en cierto modo reproducen y perpetúan la persona del padre, debe este querer adquirirles y prepararles los medios con que honradamente pueden en la peligrosa carrera de la vida, defenderse de la desgracia. Y esto no lo pueden hacer sino poseyendo bienes útiles que puedan en herencia transmitir a sus hijos".

Por su parte Pío XI en la encíclica "Quadragesimo Anno" manifiesta: "Es evidente, con todo que el Estado no tiene derecho para disponer arbitrariamente, de esa función (determinar más cuidadosamente lo que es lícito o ilícito a los procederes en el uso de los bienes). Siempre ha de quedar intacto e inviolable el derecho natural de poseer privadamente y transmitir los bienes por medio de la herencia; es derecho que la autoridad pública no puede abolir, porque el hombre es anterior al Estado y también la sociedad doméstica tiene sobre la civil prioridad lógica real".

Federico Engels en su libro "Origen de la Familia, de la Propiedad Privada y del Estado" expresa que el estadio de la producción mercantilista, con el cual comienza la civilización, se señala desde el punto de vista económico por la introducción de: 1°) la moneda metálica; 2°) los mercaderes; 3°) la propiedad territorial e hipoteca y 4°) el trabajo de los esclavos como forma dominante de la producción. Es característico de la civilización, agrega Engels, introducir los testamentos por medio de los cuales el propietario puede aún disponer de sus bienes hasta después de su muerte.

Se ha pretendido, como lo quiso Stuart Mill, limitar el derecho de herencia respetando en el propietario el derecho de disponer de sus bienes, pero limitando en el heredero el derecho de adquirirlos, y aún suprimirlo con la abolición de la propiedad o la socialización de los medios de producción. Sin embargo cabe reconocer, que aún con distintos fundamentos, tanto en el pasado como en el presente, no se ha desconocido el derecho de heredar. La evolución contemporánea del derecho civil soviético constituye una verdadera ilustración histórica al respecto, ya que la

abolición contenida en la legislación de 1918 fué paulatinamente cediendo y el Código Civil de 1923 como así los decretos posteriores de 1926, establecieron un régimen sucesorio que puede compararse al de otras sociedades capitalistas.

El derecho sucesorio ha sido aceptado por todas las legislaciones, asegurando en primer lugar la sucesión legítima, con miras a la continuación de la familia y partiendo de la base del just sanguinis en beneficio de los hijos.

2 - Recursos del Estado - Los impuestos

La administración pública es una gran economía homogénea, dice Englis, profesor de la Universidad de Brno. Los medios de esta economía son actualmente monetarios, salvo excepciones. El objeto con el cual opera esta economía, es pues el dinero del Estado. Con esos caudales se trata de obtener el máximo provecho social.

A la homogeneidad de gastos corresponde la homogeneidad de los medios de obtención de los recursos. Proviene estos de las contribuciones impuestas a las economías privadas. La reparti-

ción de las contribuciones debe ser hecha de forma tal que causen el mínimo daño. Encierra el autor mencionado estos conceptos dentro del postulado que expresa que del máximo provecho social y del mínimo daño social, deriva la homogeneidad de la administración pública como economía.

Sostiene el autor citado que para obtener con éxito las contribuciones provocando un daño mínimo, debe orientarse la consecución de aquellas dentro del principio de la capacidad contributiva.

Recaudando los impuestos según el daño relativo de la unidad - medio, el Estado obtiene del impuesto el máximo rédito causando un daño mínimo. Este rédito expresa así la capacidad total máxima. La distribución de los impuestos según el daño relativo significa una progresión y una nivelación de los ingresos desde arriba. A su vez, la intervención tributaria del Estado dominada por el ideal del individuo humano y de la nación, significa que la utilización de los medios se hace en favor de los más débiles y que la consecución de estos se realiza en detrimento de los más ricos. Los fuertes ayudan a los débiles;

en esto consiste la solidaridad.

En el estudio de la distribución de los impuestos no solo debe tenerse en cuenta la capacidad personal. El otro factor preponderante a considerar es la capacidad real. En una economía de base individualista se debe considerar si un gravamen rigurosamente progresivo, tal como se deriva del principio de la capacidad personal, no destruiría el afán de procurarse ingresos superiores al límite inferior de las tributaciones, si los contribuyentes no cesarían de hacer ahorros y de crear nuevos capitales, si no se produciría una evasión de estos hacia el extranjero. Por estas causas el establecimiento de los impuestos debe orientarse en base a ambas capacidades.

La creación de impuestos implica siempre un meditado estudio sobre los efectos de su traslación e incidencia.

Por su carácter de carga los gravámenes tienden a trasladarse en sus efectos. El sucesorio es una excepción, puesto que no existe en él el fenómeno mencionado de la traslación, siendo soportado en forma directa por la persona heredera. De ahí la tendencia a aumentar los tipos impositivos en forma creciente.

No solo el principio de la capacidad contributiva existe en las finanzas modernas sino que hay otros tales como el de la contraprestación, el del beneficio, el de resarcimiento o de la indemnización y el de la expropiación.

El principio de la contraprestación radica en el pago del servicio; el del beneficio tiene en cuenta la ventaja particular que un contribuyente gosa por una actividad u obra del Estado.

El principio del resarcimiento o de la indemnización tiene en cuenta el daño producido o que se teme sea producido por los ciudadanos. Finalmente el principio de la expropiación se aplica en tiempos de guerra, cuando a los vencidos se les priva de bienes en beneficio de los vencedores.

Luigi Einaudi en su "Scienza delle Finanze" escribe: "Te-nemos que considerar el impuesto como una condición necesaria a la creación de un equilibrio económico estable y sin la cual el equilibrio económico que impera sería diferente; en otros térmi-nos: la creación del impuesto nuevo o el aumento de uno existen-te implica el pasaje a una nueva posición de equilibrio" "Se puede considerar a los impuestos también como un fenómeno residuo

en el sentido que todos los gastos que el poder público no quiere o no puede hacer pagar, ya sea total, ya sea parcialmente a quienes han obtenido un beneficio particular, van a incorporarse en una gran cuenta donde están relegados, registrados, adicionados, todos estos gastos indivisibles y errantes que nadie quiere pagar" "Son gastos que pagan todos; pero todos aquellos que pagan los impuestos ya no se llaman consumidores, como en la economía privada, o utilizadores, como se suele decir frecuentemente a propósito de los bienes comunes que se pagan a precio público mediante tasas y contribuciones, sino que se denominan contribuyentes, para que resulte indudable que son llamados a contribuir en forma colectiva a gastos que individualmente no le interesan".

El impuesto, expresa Mitter, no es otra cosa que una extracción de riqueza efectuada por el Estado a los poderes locales, de los recursos individuales de los componentes de una sociedad para poder proveer a las necesidades públicas.

En la actualidad los impuestos constituyen la parte más importante de los recursos de los Estados.

El impuesto es un hecho necesario y permanente de toda sociedad civilizada, conforme expone el autor antes citado, pues solo mediante el impuesto es posible la existencia del consorcio civil. Los dos principios fundamentales en que debe basarse son la uniformidad y la generalidad.

3 - Breve reseña histórica de la aplicación del impuesto progresivo.

Dado que el principio de la progresión es uno de los caracteres distintivos del impuesto sucesorio, haremos una breve historia sobre él. Para ello tendremos especialmente en cuenta lo que dice Seligman en su obra "El impuesto progresivo en la teoría y en la práctica".

El más antiguo ejemplo de impuesto progresivo de que tenemos noticia, dice el mencionado autor, se encuentra en Atenas. Este impuesto exigido en los tiempos de Solon (596 antes de J.C.) fué un tributo sobre la fortuna, principalmente bajo la forma territorial y su exacción se verificaba sobre la base del producto. La progresión consistía en que sobre la clase más elevada se con

consideraba imponible todo el valor del capital, para la clase segunda se fijó en $5/6$ del valor total y en la tercera se gravaban los $5/9$ del total de los bienes.

No se vuelve a tener noticia de este impuesto hasta el arconteado de Nausícos (380 antes de J.C.). Aquí el gravamen comprendía no solo los inmuebles sino también los muebles. Se suprimieron las exenciones para la clase inferior. Parece ser que el impuesto fué entonces un tributo progresivo sobre la renta; $1/3$ para la clase inferior con rentas de hasta 25 minas, 5% para los de la segunda clase con rentas de 25 a 50 minas, 10% para la tercera clase con renta de 50 a 100 minas y 20% para los de la cuarta clase con renta de más de 100 minas.

En Roma, tanto bajo la república como durante el imperio no se conoce ninguna forma de progresión.

En la Edad Media y con el crecimiento de la tributación directa, encontramos varios casos de progresión. En su mayor parte fueron impuestos de clase o capitaciones graduadas que hacían soportar a las clases superiores las cargas más pesadas. Así tenemos en Francia el impuesto a la familia con arreglo a

diferentes tipos. La capitación graduada inglesa de 1379 variaba de 1 penique a 6 libras. Estos tipos fueron reproducidos posteriormente y el último ejemplo de capitación graduada lo tenemos en 1698.

El "cinqantième" era una combinación de impuestos sobre el capital y sobre la renta impuesto en Francia en 1295. Este gravamen era en parte graduado: sobre los sueldos anuales, el impuesto era de un día de labor, sobre los salarios mensuales y diarios el impuesto era de 6 dineros. Para los capitales de hasta 10 libras el impuesto era 1/2 %, desde 10 a 1000 libras 2 %, para los capitales superiores a 1000 libras el gravamen era de 20 libras. Se trataba de una combinación de impuestos degresivos, proporcional y fijo.

En Inglaterra también existieron impuestos sobre el capital y la renta. En 1453 hubo un impuesto graduado sobre esta última. En el Imperio Alemán en 1512 se creó un impuesto progresivo para "que los pobres no fueran tan pesadamente gravados".

En Florencia el impuesto progresivo fué aplicado sobre los bienes en 1443. Por él se dividía a los contribuyentes en 14

clases, variando el tipo entre el 4 y el $33 \frac{1}{3} \%$ de la renta. A esto se agregó una capitación en 14 clases que variaba de 1 a 80 "soldi". En 1147 se estableció un nuevo impuesto progresivo solo sobre la renta y que se graduaba del 8 al 50 %. En 1180 el tipo progresivo se aplicó sobre la renta de inmuebles y de allí las tasas impositivas se extendieron a todos los impuestos directos.

En el Siglo XVII el impuesto fue propuesto en España por los industriales de Aragón en 1676.

En el Siglo XVIII tenemos en Holanda en 1718, un tributo graduado sobre la renta del 1 al $2 \frac{1}{2} \%$. En 1712 el Elector de Sajonia, impuso un gravamen sobre la renta, dividido en seis clases. En Ginebra en 1690 se impuso el sistema sobre el "taxe de garde".

En Inglaterra, en 1778, el impuesto sobre las viviendas era de 6 peniques a un chelín según el valor de la renta anual.

En Francia en 1791 existía el impuesto sobre el inquilinato. El tipo era del 5 % para las viviendas que se dividieron en 18 clases.

Este impuesto sirvió de modelo al establecido en 1798 en Estados Unidos. Por él se establecieron impuestos sobre las casas destinadas a habitación, sobre los esclavos y sobre las tierras.

En 1792, varias ciudades en Francia, habían hecho emisiones de papel moneda, que se hizo innecesario con los nuevos "Assig-nats" nacionales. Una ley municipal dispuso que esta emisión fue-ra recogida por empréstitos o impuestos. Se estimó que estos úl-timos debían ser progresivos. El principio se generalizó poste-riormente, extendiéndose el impuesto aún sobre los sueldos de los funcionarios.

En la República Helvética en 1800 se sancionó un impuesto so-bre los sueldos del 1 y 2 %.

En 1796 en Holanda la progresión fue tan rigurosa que los ti-pos sobre la renta variaban del 3 al 37 1/2 %. En Austria en 1799 se estableció el principio, dividiendo las rentas en 23 clases con tipos que iban del 2 1/2 al 20 %.

En Inglaterra, Pitt lo presentó en 1798, era del 2 al 5 %; en Alemania el ejemplo más importante es el impuesto prusiano sobre la

renta instituido en 1820 como tributo de clase, especie de capit
tación graduada. En 1891 los gravámenes iban de los 6 a los 360
marcos.

En Austria el impuesto sobre la renta tiene carácter pro-
gresivo desde 1849, siendo modificado varias veces. En Suiza
existen las tributaciones progresivas desde fecha más reciente
aplicadas sobre la renta y el capital.

En Holanda hasta 1892 el único ejemplo de impuestos progre-
sivos fué una capitación graduada sobre los muebles, objetos de
valor, caballos e hipoteca. En 1892 y 1893 se implantaron im-
puestos progresivos combinados sobre el capital y la renta.

En Italia el impuesto progresivo sobre la renta fué aplica-
do en 1894 y desde 1902 a las sucesiones.

En Estados Unidos el principio progresivo es aplicado en
los impuestos sobre la renta, sobre los negocios, sobre las ca-
sas, las sociedades, las sucesiones y las tierras.

El impuesto sobre la renta data de 1862. Los impuestos pro-
gresivos sobre los negocios y compañías fueron aplicados por los
diferentes estados. El correspondiente a las sucesiones se re-

monta al año 1898 y fué provocado por las necesidades de la guerra con España. Finalmente los impuestos territoriales progresivos se aplican sobre propiedades con determinada superficie mínima y sobre las rentas, alquileres y beneficios de tierras en arriendo o alquiler.

Cabe mencionar la opinión del Hon. James Brice citado por Seligman que dijo: "Los impuestos progresivos sobre las sucesiones y sobre la renta ocuparán probablemente en el porvenir importante lugar en la política europea". Esta afirmación corroborada por los hechos inducen a considerar que la progresión impositiva es un concepto en avance modelado por las necesidades de la moderna técnica tributaria.

El autor a que nos venimos refiriendo concluye diciendo que en todas partes se va evolucionando hacia los impuestos progresivos, haciendo notar que en los últimos años las aplicaciones esenciales del impuesto progresivo se han hecho sobre todo en los impuestos a la sucesión, que se perciben de tiempo en tiempo y una sola vez, mientras que tratándose de los impuestos a los réditos y al capital, que se recaudan en forma anual, la graduación

es más bien regresiva que progresiva.

La reseña precedentemente expuesta nos pone de relieve la tendencia creciente a extender el principio de la progresividad a todos los gravámenes. Debe explicarse ello en la necesidad de contar con mayor recursos a fin de afrontar cada vez más los crecientes presupuestos estatales, fenómeno este que deriva del acrecimiento de las funciones sociales que ejerce el Estado. Aunque, no solo este factor, como dice Ahumada, ha tenido el legislador en cuenta para ir por ese camino, sino también otros como la familia, el trabajo, la propiedad y aún las directivas que aquel se haya trazado en la organización de la sociedad y el Estado.

4 - Desarrollo histórico del impuesto a las sucesiones - Egipto, Grecia y Roma.

El primer país en que se supone existió el impuesto sucesorio, fué Egipto en 700 antes de Jesucristo. El tipo impositivo era del 10 %. Según un papiro fechado en el 117 antes J.C. se aplicaba a toda clase de bienes y a todas las sucesiones, incluso la línea directa. Parece que en Grecia se copió este impuesto

aunque fué de incipiente desarrollo.

También de Egipto, lo copió Roma. Aquí tenemos la "vicesima hereditatum" que era un tributo establecido en tiempos de Augusto, y aplicado sobre la transmisión de propiedades del muerto al vivo.

En su libro "Histoire de l'impôt en France" J.J. Clémengeran dice que la "vicesima hereditatum" establecida en el año 759 de Roma, que corresponde al 6 de la Era Cristiana, se debió al motivo de proveer fondos al tesoro que estaba exhausto. Se trataba entonces de buscar un tributo que podría ser aplicado sin ser resistido. De ahí que el Emperador se decidiera por este gravamen aunque con cierta resistencia del Senado Romano, la que fué fácilmente vencida por las razones que invocó Augusto. Parece que la "Lex vicesima hereditatum" tenía el siguiente alcance: 1° Se refería a las sucesiones legítimas y a las testamentarias; 2° Establecía un impuesto equivalente a la vicesima parte del haber transmitido (5 %) que recaía sobre herencias y legados; 3° El impuesto solo era abonado por los ciudadanos romanos siendo exceptuados los "latini" y los "peregrini"; 4° Las herencias de

los pobres fueron también dispensadas del impuesto siempe al límite de la exención de 50 a 100 sueldos de oro.

En los primeros tiempos el Estado no gestionaba directamente el pago del impuesto, sino que lo percibía por intermedio de sociedades de republicanos. Más tarde la percepción fué hecha directamente por el Fisco.

Las sumas que se recaudaban según algunos autores se destinaba a pagar las pensiones de los legionarios veteranos, según otros no tenían destino fijo e ingresaban directamente al "aerarium militare".

Esta ley siguió subsistiendo aunque con leves modificaciones a través de Nerva, Trajano, Adriano y Caracalla. Este último elevó el impuesto del 5 al 10 %. Durante el reinado de Caracalla el impuesto pierde su carácter local y se transforma en un tributo imperial.

Macrino (217-218) rebajó el impuesto estableciéndolo nuevamente en un 5 %. Según Max West, el impuesto fué derogado por Diocleciano. Otros autores creen que se mantuvo hasta el fin del imperio de Occidente y es solamente en una constitución de

Justiniano fechada en 531 que se lo declara abolido.

EDAD MEDIA

El Estado que hasta entonces, actuó como poder político, desaparece para dar paso a la organización feudal. Considerado el feudal como un verdadero dueño de la tierra y el vasallo como un usufructuario, aquél podía a la muerte de éste apoderarse de todos sus bienes. Poco a poco se fué modificando este concepto y se permitió al vasallo un derecho de herencia a cambio de un tributo que podía consistir en dinero o en especie, o bien en una parte de las tierras. Se buscaba con ello estimular al vasallo a fin de que realizara mejoras en la tierra. El señor feudal cobraba tributos tanto en los casos de herencia como en los de enajenación, donación, etc.

En Francia toda mutación de propiedad, según Clavegeran, daba lugar a un impuesto en provecho del señor. Este era más o menos extenso según la calidad de las partes, llegando en algunos casos a absorber la totalidad del bien. Esta tributación sucesoria llegó a extenderse con ligeras modificaciones a todos los países de Europa, variando de nombre y objeto según las regiones

y las clases de bienes.

Con esta clase de contribuciones existieron otras de carácter eclesiástico, que consistían en legar una parte de los bienes para la salvación del alma o para distribuir entre los pobres.

Varias ciudades italianas establecieron en el Siglo XIV el impuesto. En el año 1395 Génova y en 1415 Florencia, según Graziani, impusieron una tasa del 2 % sobre la transmisión de cualquier clase de bienes; Venecia en 1465, impuso un 5 % solamente para las transmisiones en línea colateral y más tarde lo mismo se hizo en Mantua.

La gran confusión de sus instituciones, hace difícil determinarlos con claridad en la época feudal, los que por otra parte variaban notablemente de un país a otro. El Cristianismo con su influencia y el avance de la civilización, fueron provocando la desaparición del feudalismo. Al calor de aquella influencia el derecho de herencia fué extendiéndose, aunque el gravamen no pasó sobre ella. Sin embargo, en algunas ciudades de vida económica avanzada, empezó a desarrollarse el impuesto sucesorio, sobre todo en el Siglo XV.

EDAD MODERNA

Los Siglos XVII y XVIII marcan el mayor avance en el desarrollo del impuesto sucesorio, con la consolidación del poder real y la consolidación de la estructura estatal.

Primeramente en Holanda y después en Inglaterra, Francia, España y Portugal. En casi todos los países el gravamen se realizaba por medio del impuesto de timbre.

En Francia, la Ordenanza Real de 1629, estableció el principio de que las herencias sin señores pasaban al Rey, y al hacerse este cargo de estos derechos los fué transformando y modificando.

El edicto de Diciembre de 1703 de Luis XIV creó el impuesto del "centésimo dinero" (1 %) el que se estableció sobre el valor de los bienes, siendo un tributo debido al Rey. Este impuesto debía abonarse al cumplirse la formalidad de la "insinuación" es decir al registrarse ciertos actos con el fin de asegurar la publicidad y fué esto precisamente lo que dió incremento a los derechos de herencias recaudadas por los reyes. Al exigir la transmisión de bienes ciertos requisitos y la intervención de determi-

nados funcionarios judiciales y administrativos que debían testificar la autenticidad y validez del testamento si lo había y si no declarar quienes eran los herederos ab intestato, debiendo vigilar la distribución de los bienes, como también la existencia de un Registro de los bienes inmuebles que estaba como todos los otros trámites enunciados a cargo de funcionarios reales, le fué fácil al Rey, establecer el pago de derechos en ocasión de efectuarse estas tramitaciones. Los derechos se destinaban a retribuir a los funcionarios o bien a ingresar al tesoro real. En el primer caso eran tasas y en el segundo impuestos. Puede decirse en realidad que comenzaron siendo tasas y se transformaron paulatinamente en impuestos.

En Inglaterra el impuesto fué derivación directa de los derechos feudales. El "Probate Duty" de 1694 y el "Legacy Duty" de 1780 constituyeron las primeras manifestaciones del impuesto a las sucesiones.

En Italia las primeras leyes de carácter general fueron las de 1862 y 1866, que gravaban las hijuelas con tipos proporcionales.

El Estado de Utrecht, en Holanda, creó en 1591 un gravamen del 2.5 % sobre la transferencia de inmuebles; en Bélgica rindió durante la dominación napoleónica la ley francesa de 22 Primario año VII.

Las primeras manifestaciones en Suiza, se encuentran en la ley del canton de Vevre de 1680 que gravó las transmisiones a colaterales. En Alemania el margravado de Baden-Durlach estableció en 1622 el impuesto.

En Estados Unidos el gravamen fué desarrollado primero por los Estados. El primer antecedente, se encuentra en los derechos de registro, "Probate Duty" de los primeros años de la Independencia.

En España, en la Edad Moderna, el primer gravamen sucesorio le constituyó el impuesto del papel sellado. Fué creado en 1636 con vigencia solo en los reinos de Castilla y Aragón. Pero el primer impuesto, que puede considerarse como tal, apareció en 1798, el que recayó sobre los legados y herencias en las sucesiones transversales.

Desde fines del Siglo XIX los distintos estados alemanes

fueron gravando las herencias con tipos impositivos reducidos y excluyendo la línea directa y los cónyuges. La imposición con los caracteres modernos comenzó en el Siglo XIX, siendo la ley prusiana de 1872 la que sirvió de modelo a la de los demás Estados. El recurso que había sido hasta entonces local, pasó a ser con la ley del año 1906 de carácter general. Consistía en gravámenes sobre las hijuelas deferidas a colaterales y extraños, percibiendo los Estados una parte del rendimiento. Un proyecto de extensión del impuesto presentado en 1909 por el gobierno de von Bülow no tuvo éxito.

La legislación extranjera contemporánea se estudia con detenimiento en el capítulo III de este trabajo, por lo que omito aquí una relación más extensa de la misma.

CONTENIDO. II

FUNDAMENTOS

1) Opiniones de Bentham - Saint Simon - Stuart Mill - Leroy Beaulieu - Wagner - Seligman - 2) Clasificación de las teorías.

1 - Opiniones de Bentham - Saint Simon - Mill - Beaulieu - Wagner - Seligman.

La evolución que han sufrido los sistemas tributarios desde la antigüedad a nuestros días llega a tener caracteres significativos en el impuesto sucesorio, por la importancia cada vez más creciente que alcanza en la legislación fiscal moderna, en que su acción al decir de Nitti, no se limita a ser puramente fiscal, sino que adquiere un carácter de compensación.

El primer antecedente de importancia referido al derecho de limitar la herencia y en favor del impuesto a la misma, se encuentra en Jeremy Bentham. Este autor escribió un ensayo titulado "Supply without Burden". En él, este autor, proponía la supresión de la herencia ab-intestato, es decir la entrega de los bienes al Estado, en el caso de que la voluntad del fallecido no hubiera sido expresada.

Esta supresión no se refería al caso de la existencia de parientes muy próximos, agregando Bentham la limitación del poder de testar para los fallacidos sin herederos directos, es decir las que fueran a poder de colaterales. Proponía además, que el Estado percibiese la mitad de las herencias tanto testamentarias como ab-intestato deferidas a abuelos, tíos, sobrinos, y a los parientes más lejanos, definiendo su sistema como "la apropiación con fines de uso público de todas las sucesiones vacantes, inclusive los bienes de cualquier denominación, a falta de parientes próximos, por testamento o ab-intestato, conservando solo la facultad de legar la mitad de lo que sería actualmente susceptible de ser transferido por testamento".

Para Bentham la contribución no constituía un impuesto y ello representaba la razón de su principal ventaja; la de no significar ninguna carga, es decir, la eliminación de la opresión. Sostenía que, según los principios generales de la naturaleza humana, el heredero, aunque exista un impuesto sucesorio, considera como propia la totalidad de la herencia, y cuando se le obliga a ceder una parte, en forma de impuesto, sufre una privación. Pero

si dentro de la ley se reclaman las herencias de forma tal que ésta establezca que no le corresponderá nada, o solo una pequeña parte, no sufrirá ninguna carga o pérdida. Decía luego: "La privación depende de la contrariedad, la contrariedad de la espera, y si la legislación de la sucesión no deja nada, no aguardará nada". Esto mismo lo dice en otro lugar de su "Ensayo": "El sistema empieza a resolverse: si le quitan una parte, le queda la impresión de una carga; si le quitan todo, no se produce un efecto de esta clase; el efecto de una parte es mayor que el efecto de la totalidad; la paradoja griega de la parte mayor que el todo, se verifica. Imaginen una suma de bienes de la que un individuo tiene interés en tomar posesión; su esperanza, su imaginación y su atención se fijan por lo menos sobre el todo. Cuftenle después una parte, el abandono a la cual será forzado, ello no puede producirle sino una impresión de pérdida. Sáquenle aborra todo, haciendo de modo que en ningún momento haya esperado recibirlo, toda dificultad y toda aflicción desaparecen..."

La apreciación de Bentham es sin duda exagerada, como lo dice Melián, pero contiene un principio de verdad, si se tiene

en cuenta que no hay un derecho natural hereditario y que la extensión a los colaterales de la sucesión ab-intestato no se justifica, dentro de las condiciones sociales existentes, sino en medida muy estrecha.

El proyecto de Bentham no se materializó, pero sus ideas prepararon el terreno al impuesto sucesorio y a la restricción progresiva del derecho de herencia ab-intestato.

Dentro del liberalismo económico han existido dos autores, Saint Simon y Stuart Mill, cuyas opiniones sobre el tema es digno destacar.

Saint Simon atribuye la desigualdad económica y la desigualdad económica fundada en las capacidades personales y el rendimiento, pero quiere que el Estado dirija la vida económica. De acuerdo con Saint Simon la idea de la propiedad lo mismo que el régimen político, debe organizarse con vistas al mayor beneficio de los intereses de la producción. sostienen los Sansimonianos que mientras subsista el modo actual de transmisión de los elementos de trabajo ello no es factible, sino que esa forma es productora

de la anarquía económica. En una carta que los sansimonianos dirigieron en el año 1830 al Presidente de la Cámara de Diputados, que merece ser citada dicen: "Los sansimonianos rechazan el sistema de la comunidad de bienes, porque esta comunidad es una manifiesta violación de la primera de todas las leyes morales que ellos han recibido la misión de enseñar, y que quiere que en el porvenir cada uno sea colocado según su capacidad y retribuido según sus obras". "Pero en virtud de esta ley, piden la abolición de todos los privilegios que arrancan del privilegio del nacimiento, sin excepción, y por consiguiente la abolición de la herencia, el mayor de todos esos privilegios, el que los abarca hoy a todos y cuyos efectos son: el de encomendar al azar la distribución de las ventajas sociales, entre el cortísimo número de los que pueden pretenderlas y el de condonar a la clase social más numerosa, a la depravación, a la ignorancia, a la miseria". "Piden que los instrumentos de trabajo, las tierras y los capitales, que constituyen en la actualidad el fondo fraccionado, atomizado, de las propiedades individuales, sean reunidos en un fondo social y que este fondo sea explotado por

asociación y jerárquicamente, de manera que la tarea de cada uno sea la expresión de su capacidad y su riqueza la medida de sus obras". "Los sansimonianos no tienen a dirigir sus ataques contra la propiedad, sino en cuanto ella consagra para algunos el privilegio impío de la ociosidad, es decir, el de vivir del trabajo de otro".

Los discípulos de Saint Simon no solo se limitaron a la crítica de la propiedad privada desde el punto de vista de la distribución y producción, sino que ponen de manifiesto que la propiedad es una institución móvil, que tiende a transformarse en el sentido que ellos anhelan.

La economía clásica, alcanza con John Stuart Mill, su grado de perfección, empezando también con él su descomposición. En la primera mitad de su vida fué individualista, luego fué socialista, pero preservando su fe en la libertad.

Su programa de política social es sumamente vasto, pudiéndose resumir, según Gide y Rist, en los siguientes tres artículos:

1°) Abolición del salariado por la asociación cooperativa de la

producción; 2°) Socialización de la renta del suelo por el impuesto territorial; 3°) Aternación de la desigualdad de las riquezas por la limitación del derecho de herencia. En cuanto a este último punto Mill manifiesta que el derecho de propiedad autoriza a disponer de esta en la forma que al propietario convenga. Pero no existe, según él, un derecho natural a heredar ab-intestato.

En lo concerniente a los descendientes, entiende que en las herencias ab-intestato tienen derecho a una parte de la herencia de sus padres o antepasados, aquella parte que necesitan para vivir bien pero modestamente. El resto de la herencia ab-intestato debería ser apropiada por el Estado. Por otra parte Mill tanbién defendió los impuestos sucesorios. Cree como sus predecesores Smith y Ricardo, que tales impuestos recaen sobre el capital. Pero no considera esto como un argumento contra el impuesto. En su obra "Principles of political economy" dice: "Conseguir que la tributación recaiga enteramente sobre la renta y no recaiga en absoluto sobre el capital, está fuera del alcance de cualquier sistema de disposiciones fiscales".

"No hay ningún impuesto que no sea pagado en parte con lo que habría sido ahorrado, si el impuesto no existiera, no hay ningún impuesto cuya cuantía, si fuera suprimido, sería empleado completamente en aumento de gastos de consumo y en ninguna parte en aumento de capital. Todos los impuestos, por consiguiente, son en algún sentido pagados en parte a expensas del capital, y en un país pobre es imposible imponer ningún tributo que no impida el aumento de la riqueza nacional. Pero en un país en que el capital abunda y en el que el espíritu de acumulación es fuerte, este efecto de la tributación es apenas sentido. Habiéndose acumulado el capital hasta el punto de que, si no fuera por una perpetua sucesión de inventos en la producción, todo aumento ulterior sería pronto detenido, y aún teniendo una tendencia tan fuerte a rebasar estos inventos, que los beneficios del capital se mantienen sobre el mínimo, solamente mediante la emigración de capital o mediante una destrucción periódica de capitales llamada crisis comercial; tomar del capital mediante la tributación lo que la emigración se llevaría o una crisis comercial destruiría, es solamente hacer lo que alguna de estas causas habría hecho, es decir, de

jar un espacio vacío para nuevo ahorro". "No puedo, por lo tanto, conceder ninguna importancia, en un país rico, a la objeción hecha contra los impuestos a las herencias y legados, de que son impuestos que gravan el capital. Es perfectamente verdad que lo son. Como observa Ricardo, si se obliga a alguien a pagar cien libras en forma de impuestos, sobre las casas o sobre los vinos, probablemente ahorrará esta cantidad o parte de ella, viviendo en una casa más barata, consumiendo menos vino, o disminuyendo algún otro de sus gastos; pero si se le hace pagar la misma cantidad porque ha tenido un legado de 1000 libras, considera el legado como de solo 900 y no se siente más inclinado que en ningún otro tiempo (probablemente se siente menos inclinado) a ahorrar en sus gastos". "El impuesto, por consiguiente, es pagado completamente con capital: y hay países en los cuales esto sería una seria objeción. Pero en primer lugar, el argumento no puede aplicarse a ningún país que tiene una deuda nacional y consagra una parte de sus ingresos a amortizarla; puesto que el producto del impuesto al que se da esta aplicación, sigue siendo capital y es meramente transferido del contribuyente, al tenedor de deuda.

Pero la objeción no es nunca aplicable a un país que aumenta rápidamente la riqueza. La cantidad que produciría incluso un impuesto sobre las herencias muy elevado, cada año, es tan solo una pequeña fracción del remanente anual de capital en tal país; y su absorción por el Estado no haría otra cosa que dejar un espacio vacío para el ahorro de una cantidad equivalente: mientras que el efecto de no absorberla, es impedir esta cantidad de ahorro o hacer que los ahorros, cuando hayan sido hechos, sean enviados al extranjero en busca de inversión. De un país que, como Inglaterra, acumula capital no solo para el mismo, sino para medio mundo, puede decirse que paga todos sus gastos públicos con sus sobrantes de ahorro; y su riqueza es probablemente tan grande como si no tuviese ningún impuesto. Lo que sus impuestos realmente hacen es disminuir sus medios no de producción sino de consumo; porque sea lo que sea lo que uno paga en impuestos, podría, si no tuviese que pagarlo con este motivo, emplearlo en disminuir su trabajo o en satisfacer alguna necesidad o gusto que ahora queda insatisfecho".

En lo concerniente a la limitación del derecho de herencia,

Stuart Mill, fué influenciado por los Saint-simonianos, aunque no llega a las conclusiones radicales de estos últimos. Aceptó el principio de Bentham de supresión de la herencia ab-intestato para toda clase de colaterales. Cree que el impuesto, como lo sostienen Smith y Ricardo, recae sobre el capital, pero no considera que esto, como hemos visto, constituya un argumento contra el gravamen.

La teoría socialista o teoría de la difusión de riquezas, se basa en la doctrina según la cual el gobierno pone en función el poder fiscal como instrumento de reparación social, obstaculizando el crecimiento de grandes fortunas y realizando una distribución más pareja de las riquezas. La influencia del socialismo en el desarrollo de la tributación ha sido remarcable y la han ejercido todos los partidos y escuelas socialistas, desde la ilicitud o la conveniencia de la propiedad privada, hasta la teoría que el Estado se adueñase de una parte del patrimonio del causante.

El socialismo ha ejercido su táctica opresiva en el desarrollo

llo de este impuesto, en el sentido de utilizarlo como medio político en la supresión gradual de las diferencias de fortuna, como así en la implantación paulatina y creciente del sistema socialista.

Bruntschli fué el primero que empleó la expresión del derecho de coherencia del Estado. Se basa esta teoría en que como el Estado colabora en la formación de todas las fortunas, es un verdadero socio y debe considerársele como coheredero. Es en este sentido ineludable la función del Estado como protector de industrias, mediante los alcances de su política económica.

También Wagner figura en esta corriente de ideas. De acuerdo con este autor, el impuesto sucesorio aparece como un elemento necesario de todo el régimen sucesorio y no directamente como un impuesto propiamente dicho. Su producto representa la participación de la fortuna pública que el Estado, en virtud de su derecho sucesorio y como representante de la población, retira de la fortuna individual objeto de la transmisión hereditaria.

Para Paul Leroy Beaulieu, en su "Traité de la Science de Finance", los impuestos sucesorios los percibe el Estado como garante de todas las transacciones sociales puesto que gracias a su apoyo, por sus servicios de protección a la propiedad puede pasar esta del padre al hijo, del propietario vendedor al capitalista adquirente, siendo justo que se imponga al monto de las transacciones un impuesto que equivalga a una prima de seguro. Del fundamento que asigna al impuesto sobre las herencias, deduce Leroy Beaulieu que los tipos impositivos deben ser proporcionales, no admitiendo los tipos progresivos. En realidad nos parece a nosotros que el tipo del impuesto de Beaulieu, cae más bien dentro del concepto de tasa, si se considera que el impuesto sucesorio es el precio de un servicio.

Uno de los difusores del impuesto sucesorio en el Siglo XIX, fué Adolfo Wagner, padre principal representante del Socialismo de cátedra, socialismo de Estado. Este autor sostenía que el socialismo del Estado debe asignarse dos tareas fundamentales: elevar el nivel de las clases inferiores trabajadoras a expensas

de las superiores poderosas y frenar voluntariamente la acumulación immoderada de riquezas en determinadas capas y en determinados miembros de la clase poseedora. Como ya hemos visto antes, sostiene Wagner el derecho del Estado coheredero, pero además encuentra para el impuesto un argumento netamente financiero, que es la capacidad de pago provocada por el aumento de fortuna que significa para el heredero y legatario la recepción de los bienes. Este aumento de capacidad es el que somete a gravamen.

Sobre la organización práctica del impuesto, dá Wagner cuatro reglas: 1º) El derecho de sucesión ab-intestate debe detenerse en un grado bastante próximo, más allá del cual la sucesión se considerará como vacante o más bien se asignará al Estado en virtud de un derecho sucesorio público; 2º) El impuesto sobre las herencias debe gravarlas todas aún la de los parientes más próximos. Tan sólo se exceptuarán las que sean muy pequeñas; 3º) El tipo de impuesto deberá graduarse de un lado según el parentesco, de otro, según la magnitud de la hijuela hereditaria; 4º) Para evitar las evasiones fiscales las donaciones "mortis causa" serán tratadas exactamente igual que las herencias, y las

donaciones inter-vivos casi igual.

Otra teoría considera el derecho de suceder o sucesión como el premio de un privilegio particular. Se le mira más bien que como una tasa de retribución de servicios al Estado, como una carga proporcional de las ventajas que aprovecha el heredero.

Otra argumentación reside en que el impuesto sucesorio es un impuesto directo sobre el beneficiario de la sucesión. Si admitimos, dice Seligman, que la base del impuesto es la facultad del individuo, es evidente que toda herencia agregada a su riqueza aumenta su capacidad de contribución. El producido en el sentido común de la palabra denota una ganancia regular; pero la sucesión es un producido irregular, espasmódico, de azar. Este preducido accidental o fortuito es el mejor argumento para defender el impuesto sucesorio.

Otra teoría es la que se denomina de la retroactividad del impuesto. Puesto que los impuestos generales sobre la propiedad

son evitados durante su existencia en forma notable, se supone justo que la propiedad esté obligada a pagar en el momento preciso en que no pueda escapar al impuesto. En este caso sin embargo es la propiedad del causante más que la capacidad del heredero la que es tomada en consideración.

La justificación lógica, según el autor últimamente citado, de los derechos de sucesión, consiste en la doctrina del producido accidental complementado por la idea del privilegio de la sucesión. Ella se armoniza con la base general del impuesto, la facultad o capacidad contributiva del individuo. El impuesto sucesorio debe ser considerado como un impuesto sobre la persona que hereda, más bien que sobre sí mismo.

Seligman propugna el impuesto que grava al volumen total de la herencia y el que grava las hijuelas hereditarias. Esto último se justifica con el argumento de que la hijuela heredada es una renta accidental. En cuanto a la defensa que hace Seligman sobre el volumen total de las herencias, se apoya en el derecho de coherencia del Estado.

El hacendista Findlay Shirras sigue en cuanto a la justifi

cación del impuesto a Heligman, propugnando el establecimiento de dos impuestos, uno sobre las hijuelas y otro sobre el caudal relicto.

Para Walter Lotz el impuesto sobre las herencias es un complemento del que grava la renta; si esta última al gravar las rentas, no establece distinciones según su origen, es necesario, por motivos de equidad, crear un gravamen diferencial sobre las rentas que proceden del patrimonio en relación con las que son fruto del trabajo del titular. Este resultado puede obtenerse con un impuesto que grave el patrimonio o con uno que grave las herencias, siendo este preferible por ser más cómodo y eficaz.

Karl Theodor von Meberg, considera como fundamento de este impuesto el enriquecimiento del heredero adquirido sin esfuerzo, que significa un aumento de su capacidad de pago.

Graziani basa su opinión, concordante en líneas generales con la de Heligman, en el concepto de la capacidad contributiva. El impuesto sucesorio, según este autor, es pagado por el contribuyente, porque éste aumentaría la cantidad de su propia riqueza, siendo en igualdad de situaciones, acrecentarse el valor de los

servicios públicos. En otros términos, desde que de la relativa urgencia o intensidad de las necesidades individuales, como de la cantidad de riqueza poseída, depende la suma que para los gastos colectivos cada uno está dispuesto a pagar, todo aumento de aquella, concurre a determinar un acrecentamiento de los impuestos que la gravan. El individuo, compara el costo inherente a la prestación de bienes con la ventaja inherente a la satisfacción de necesidades, y en la determinación del primero de estos elementos, encuentra la fracción requerida para obtener tal satisfacción de deseos, con la total riqueza de que dispone. Ahora bien, cuanto más grande es la cantidad total de riqueza poseída, tanto menos grande es el valor atribuido a cada una de las fracciones, porque disminuye la utilidad final; de hecho cuantos mayores bienes están a disposición del individuo, tanto mayor número de necesidades satisface, ya que la satisfacción del último, del que la utilidad final depende, tiene importancia menos grande. Una sucesión aumenta la riqueza del heredero, este valora menos cada vez una de esas fracciones, y continuando a estimar de igual modo la utilidad de los servicios públicos, debe proporcionar al

estado, una cuota mayor que tenga para el idéntico valor a la cuota menor primeramente pagada. Ya que después del acrecentamiento del patrimonio, una cantidad más grande de objetivos públicos, representa el mismo sacrificio o la misma utilidad, que una cantidad menos grande que se diese antes de tal eventualidad; la correspondencia entre valores individuales y tributos exige un aumento de imposición. De donde es siempre el principio simple del grado de utilidad final que explica semejante impuesto.

Finalmente, Pigou, en su obra "A study in public finances" considera este impuesto como un gravamen ocasional sobre el patrimonio, comparándolo con los impuestos sobre este último que se recaudan a intervalos regulares. Hay entre ellos la diferencia que las Corporaciones o Instituciones que tienen vida ilimitada no pagan tributo sobre las ganancias y sí sobre el patrimonio.

2 - Clasificación de las teorías

El profesor Best agrupa las teorías en tres categorías:

a) Las que conciben al impuesto como una limitación a las heren-

cias; b) las que lo consideran como una retribución de servicios especiales; c) las que lo clasifican como un impuesto, es decir, como contribución pública proporcionada a la capacidad tributaria

Conforme a la división expuesta el mencionado autor expone ocho teorías.

1°) Desheredación a los colaterales; 2°) Los que consideran el impuesto en cuanto a sus efectos sobre la distribución de la riqueza; 3°) Retribución de servicios del Estado, 4°) Valor del servicio prestado por el Estado; 5°) Costo del servicio prestado por el Estado; 6°) Pago de impuestos anteriores eludidos (back tax) 7°) Impuesto a la propiedad, acumulado y pagado en una sola oportunidad (Lump sum tax) 8°) Impuesto a una forma particular de renta accidental. Considera la teoría del Estado-coheredero al margen de las ocho categorías mencionadas.

El Dr. William J. Schultzen su obra "The taxation of Inheritance" agrupa las doctrinas en la siguiente forma:

1°) Teorías legales, derivadas del derecho natural de herencia: a) Efecto feudal del Estado sobre la propiedad de las personas fallecidas; b) Poder del Estado de controlar y regular

las sucesiones; c) Poder impositivo del Estado.

2°) Teorías utilitarias: a) Costo del servicio; b) Valor del servicio del Estado; c) Al privilegio de heredar.

3°) Teorías que consideran al gravamen como impuesto sin tomar en consideración las personas: a) Impuestos eludidos; b) Impuestos acumulados y pagados en un solo momento.

4°) Teorías que lo consideran un impuesto, pero tienen en cuenta la capacidad tributaria de las personas obligadas al pago.

5°) Teoría que contempla el gravamen como una forma de establecer categorías sociales.

6°) Doctrina de la difusión de riqueza.

Siguiendo estas clasificaciones de West y Schmaltz haremos un breve análisis de las teorías que ellas incluyen.

Desheredación.- Este concepto ha sido abordado por los distintos autores desde dos puntos de vista: el de la abolición total de la herencia y el de la supresión parcial en las herencias intestadas.

En el primer caso no tenemos el hecho imponible, sino simplemente la supresión de un derecho. La transmisión del patrimonio

se vincula al régimen de la propiedad privada. Esta transmisión se presenta desde los tiempos históricos hasta los actuales, como el modo más apropiado para asegurar la continuidad de la apropiación individual. La evolución contemporánea del derecho civil soviético, dice Orus, constituye una verdadera ilustración histórica de aquel aserto. El esfuerzo de destrucción cumplido en principio por el decreto de Abril de 1918 no condujo al resultado esperado y por sucesivas concesiones, el Código Civil de 1923 y luego los decretos de 29 de enero y 15 de febrero de 1926, terminaron por establecer un régimen sucesorio comparable al de las sociedades capitalistas.

En cuanto al segundo punto de vista puede encararse bajo dos aspectos: el que contempla la abolición simple de la herencia pasado cierto grado de parentesco y el que busca la misma conclusión en base a la elevación de las tasas impositivas. Sobre esto cabe recordar la opinión de Bentham que combinaba los dos conceptos. Negaba este autor un derecho natural de herencia, en contraposición a la opinión de otros tratadistas que entienden que la propiedad privada y el derecho de heredar no son crea

ciones del Estado sino postulados de la conciencia jurídica universal.

Spencer en "La Justicia" decía: Antes que existiera la ley, la costumbre no menos perentoria, prescribía habitualmente, los medios de transmisión hereditaria de la propiedad. Y Leroy Beau-
lieu sostenía que: "La ley no crea ningún derecho", sanciona y define los existentes. Estos nacen espontáneamente. La ley no es nunca anterior a un derecho, ella es siempre posterior a él. Así, antes de la ley las propiedades existían, solo que ellas no estaban protegidas".

El estado coheredero: Esta teoría afirma que como el Estado colabora con su acción en la formación de todas las fortunas es un verdadero socio y debe considerársele como coheredero.

Brantschli, Wagner y Cimbali sostuvieron esta teoría. Entre nosotros la Suprema Corte, que en un principio sentó la doctrina que el impuesto sucesorio importaba atribuir al Estado el carácter de heredero, modificó posteriormente aquella y emitió la opinión de que el gravamen se exigía en virtud de la facultad impositiva del Estado.

Doctrina de difusión de la riqueza.- Esta doctrina como hemos visto antes, tiene acogida entre los socialistas, pues por su aplicación tiéndese a cumplir uno de los fines esenciales del socialismo; la distribución más equitativa de la riqueza. Sus sostenedores exponen que el derecho de heredar debe limitarse, en consideración a la persona y al monto; y para esto último nada mejor que la aplicación del impuesto progresivo.

Poder del Estado de regular y controlar las sucesiones.- Según esta doctrina el derecho de heredar es una creación de la ley y no un derecho natural, y por lo tanto la autoridad que lo concede puede imponer condiciones a su respecto. Fue sostenida en 1894 por el ministro Harcourt y tiene difusión en Estados Unidos en donde muy pocas veces ha sido contrariada.

Costo del servicio.- Esta teoría trata el impuesto que estudiamos como una simple tasa. Los registros de testamentos, dice Seligman, constituyen una serie de gastos para el gobierno y de beneficio especial para los que utilizan sus servicios. En realidad y de acuerdo con el tratadista mencionado más que un impuesto, debe considerarse como un sistema de tasa sobre el re-

gistro, pero desde que exceden el costo real, la teoría no es más aplicable. Se le hacen varias objeciones: No distingue entre los diversos grados de parentesco, no sería progresivo, sino degresivo o por lo menos sería igual en todos los casos, puesto que el servicio sería el mismo para todos estos y por ende más oneroso para las pequeñas herencias.

Valor del servicio: Es una doctrina que se asemeja mucho a la anterior aunque tiene en cuenta los beneficios de la actividad del Estado y su carácter de socio causante. Los beneficios de esa actividad estatal consisten en la protección que presta en la transmisión de los bienes. En cuanto al carácter de socio surge de la ayuda y protección que concede el Estado a la realización de los negocios y acumulación de la riqueza del individuo, en consecuencia cuando la sociedad se disuelva por muerte, el socio o sea el Estado es dueño de una porción de capital. A esta teoría se le formulan diversas objeciones siendo la más importante la que dice que ella constituiría la negación misma del impuesto, ya que participa del haber societario como verdadero dueño.

Teoría del privilegio de heredar.- Se considera por esta doctrina, al derecho de suceder como el premio de un privilegio particular conferido por el estado, en virtud del cual este puede requerir de los beneficiarios una recompensa por ese privilegio.

Teoría de la retroactividad del impuesto. Se basa esta doctrina en que, siendo los impuestos generales sobre la propiedad evitados en forma notable, se sostiene que es justo y equitativo, que al fallecer el propietario, se perciba una contribución equivalente a los gravámenes no pagados. Pero en este caso es la propiedad del de cujus más bien que la capacidad del heredero la que es tomada en consideración. La legitimidad de este argumento, como afirma Seligman, es discutible, porque es casi imposible calcular el monto del derecho de sucesión y el total de los impuestos defraudados en el curso de la existencia del causante. A ello cabe agregar que no es posible presumir que en todos los casos se eluda el gravamen, ni tampoco puede aplicarse la diversidad de tipos impositivos fundados en razones de parentesco.

Impuesto a la propiedad pagado de una sola vez .- (Lump

sum tax. Conforme a esta teoría el impuesto tendría el carácter de un gravamen diferido a la propiedad pagadero una sola vez por generación. La finalidad consiste en completar el impuesto a la renta, creando un recargo sobre las rentas del capital. Se objeta a este sistema que en caso de que la legislación grave la renta durante la vida de la persona, se produciría una doble imposición, agregándose que no permite distingos fundados en el parentesco.

El impuesto fundado en la capacidad contributiva.- Se funda esta doctrina en la capacidad o facultad del contribuyente. Esta capacidad puede derivar de los gastos que efectúa el pagador del impuesto, de su renta, de sus ahorros o de su riqueza acumulada.

La justificación lógica de los derechos de sucesión, escribe Holigman, radica en la doctrina del producido accidental complementado por la idea del privilegio sucesorio. Ella se armoniza con la base general del impuesto, la facultad o capacidad contributiva del individuo, completa el sistema existente ya sea que éste fundado sobre la propiedad o la renta, y no se presta a las

objecciones de las otras teorías.

El impuesto sucesorio, agrega el mismo autor, debe ser considerado como un impuesto sobre la persona que hereda más bien que sobre el mismo, argumentando finalmente que las tasas deben ser progresivas diciendo: es evidente que la tendencia democrática sigue una sola dirección general y es más que probable que los impuestos sucesorios progresivos jugarán dentro del sistema fiscal del porvenir un rol que estará lejos de considerarse como desprovisto de importancia.

C A P Í T U L O I I I

EL IMPUESTO SUCESORIO EN LA LEGISLACION IMPOSITIVA EXTRANJERA

- 1) Inglaterra - 2) Francia - 3) Alemania - 4) Italia - 5) España
6) Holanda - 7) Bélgica - 8) Suiza - 9) Estados Unidos - 10) Rusia - 11) Otros países.

En el primer capítulo, en la parte referente a la historia del impuesto sucesorio nos hemos ocupado de la legislación que tuvo vigencia en Oriente, Grecia, Roma y en toda la Edad Media. Nos referiremos ahora a las disposiciones tributarias dictadas en la época moderna. Comenzaremos por los derechos aplicados en Gran Bretaña, que revisten, puede afirmarse, un interés excepcional, porque generalmente ha sido este país el que ha marcado rumbo en el desarrollo del impuesto sucesorio.

1 - Inglaterra.

A fines del Siglo XVIII y a instancias del ministro Pitt, con el fin de allegar recursos para sostener las guerras contra Napoleón se crearon en Inglaterra dos impuestos, el que gravaba

la renta y el que lo hacía sobre las herencias.

En 1694, la "Stamp Act" creó un impuesto de timbre que recaía sobre los "probates" (formalización de trámites para la transmisión de la propiedad mortis causa por testamento), y las "letters of administration" (formalización de documentos de herencias ab intestato), de las herencias cuyo caudal relicto excediera de 20 libras. Este impuesto se denominó "Probate Duty" y gravitaba solo sobre los bienes muebles, en una cantidad fija que posteriormente se modificó aplicándose en proporción al monto de la herencia.

Apareció luego en 1780, el "Legacy Duty" que gravaba las hijuelas hereditarias solamente en las transmisiones de bienes muebles a colaterales y extraños.

En 1796 el "Legacy Duty" fué reformado, aunque siguió aplicándose solo sobre los bienes muebles, explicándose la exención a los inmuebles en la circunstancia de que la nobleza terrateniente era la detentadora del poder político, lo que hacía que éste no aprobase ninguna ley que tuviera por objeto hacer tributar a la riqueza que poseía la clase dominante.

En 1815 se reformó el "probate duty" fijándose tipos superiores para las "administration letters" que para "los probates", es decir, se gravó más la sucesión intestada que la testada. La diferencia era de un cincuenta por ciento.

En 1853 y al calor de la nueva faz política trasuntada en la composición del Parlamento se dictó la "sucesión duty". Este impuesto gravó las hijuelas hereditarias en las sucesiones de los bienes inmuebles, aunque el gravamen incidió menos gravosamente que en la transmisión de bienes muebles.

En el año 1880 se modificó en parte el "probate duty" tratándose de hacer desaparecer el trato de favor de que gozaban las herencias testadas, y Gladstone en 1881 hizo asimismo algunas alteraciones, aunque sin atreverse a extenderlo a la propiedad inmueble. Posteriormente cuando intentó recargar el tributo de los inmuebles fué obligado a renunciar, ya que los conservadores consideraban que éstos estaban suficientemente gravados con los "rates".

Fuó creado en 189 el "estate duty" que gravaba el caudal relicto; se aplicaba éste a todos los bienes y a herencias

superiores a 10.000 libras. En el mismo año fué reformado el "probate duty" fijándose el tipo impositivo en el tres por ciento del valor de la herencia.

Tiempo después, en 1894, se realizó la más importante reforma sobre los impuestos sucesorios ingleses. Ella fué llevada a cabo por el Ministro de Hacienda liberal, William Harcourt. Esta reforma consistió en suprimir el "probate duty" y el "Account duty", modificó el "Succession duty" suprimiéndolo para las herencias en línea recta. Quedó firme el "legacy duty" transformando en forma total el "estate duty".

El "estate duty" gravaba el volumen total de la herencia. En cuanto a las hijuelas hereditarias estaban sometidas al impuesto por el "legacy duty" y la "succession duty" que lo hacían sobre los bienes muebles e inmuebles respectivamente.

El "estate duty" se aplicaba sobre las herencias superiores a 100 libras con tipos que oscilaban del 1 al 8 %. Esto constituyó una reforma importante pues implantó el principio de la progresión tributaria de acuerdo al monto de la herencia. No tenía en cuenta sin embargo el parentesco de los herederos con el causante.

Los legacy y succession duties gravaron respectivamente los bienes muebles e inmuebles en las herencias a colaterales y extraños con tipos que iban del 3 al 6 por ciento, los que eran determinados por la proximidad del parentesco exclusivamente.

Luego de estas reformas trascendentales, solo hubo otras, no en cuanto a la estructura, sino en lo que se refiere a los tipos impositivos. Lloyd George fijó los porcentajes del "estate duty" entre el 1 y el 15 por ciento, aumentándolos luego al 20 por ciento.

La ley del 31 de Julio de 1919 fijó para el "estate duty" tipos que iban del 1 al 40 por ciento. La "Finance act" del 29 de Junio de 1925 aumentó los tipos de todos los impuestos a la herencia vigentes hasta entonces. En 1930 los tipos del "estate duty" llegaron hasta el 50 por ciento para las herencias superiores a los 5.000.000 de libras y en 1940, llegaron hasta el 65 por ciento como límite máximo.

Existen actualmente en Inglaterra los siguientes impuestos: "estate duty" que grava el volumen de la herencia, sus tipos van del 1 % al 65 % sin tener en cuenta el parentesco; el "Legacy Du-

ty" que grava los bienes muebles no vinculados, el "succession duty" que grava los bienes muebles vinculados y todos los muebles. Estos últimos gravitan sobre las hijuelas y los legados según el parentesco del heredero con el causante, sus tipos son del 1 por ciento para la línea recta y cónyuges, 5 por ciento para hermanos y sobrinos y 10 % para todos los demás colaterales y extraños. Hay exenciones para herencias y legados pequeños y en las basadas en las necesidades de los herederos.

El pago del impuesto puede efectuarse en dinero, títulos de la deuda pública y aún en fincas rústicas siempre que puedan ser utilizadas para finalidades públicas. Se concede además facilidades en el pago, en los casos en que los tipos impositivos sean elevados.

Los bienes inmuebles y los títulos nominativos de las compañías inglesas tributan sea quien fuere el causante y el heredero; los títulos al portador y nominales de compañías extranjeras, solo cuando el causante o heredero estén domiciliados en Inglaterra. Los bienes inmuebles situados en el extranjero no tributan.

En el período financiero 1913/14, el producido de todos los in-

puestos que gravaron la herencia alcanzó a 99.500.000 de libras, lo que representó el 3,4 % del total recaudado en concepto de impuestos, con lo que se llegó a cubrir el 1,7 % de los gastos de presupuesto de Gran Bretaña en el mencionado año fiscal.

2 - Francia.

El edicto de Luis XIV de diciembre de 1703, disponía que las transmisiones de propiedad inmueble, inter vivos y mortis causa, debían abonar el impuesto del "centième denier" es decir del 1 %. Se exceptuó a las sucesiones en línea directa. Además de éste, existían diversos derechos de registro, causando el conjunto de éstos y de los derechos señoriales grandes complicaciones y confusiones, lo que daba lugar a constantes reclamos.

El primer acto del gobierno revolucionario de 1790 fué el de abolir las tasas feudales, señoriales y reales. La ley dictada en ese año creó un "impôt d'enregistrement", (derechos de registro), que unificó las reglas de percepción. Se estableció una escala para la tasación de muebles e inmuebles transmitidos por herencia, escala que variaba en razón de la rama o del carácter del

heredero.

Las leyes posteriores de 1816, 1842 y 1850 que rigen hasta que en 1901 se establece el principio de la progresividad, tienen como principal característica la elevación de los tipos de imposición.

La ley del 25 de febrero de 1901 involucra tres principios nuevos en esta materia: 1°) la progresividad del impuesto; 2°) se aceptó la deducción de las deudas del caudal relicto y finalmente 3°) se adoptaron medidas para evitar el fraude y la evasión fiscal. En 1902 se elevaron las tasas que iban del 5 al 20.5 por ciento, las que posteriormente en 1910 volvieron a incrementarse del 6,5 al 20 por ciento.

Una ley, la del 31 de diciembre de 1917 creó el impuesto sobre el volumen hereditario que llegó al 24 % y elevó la tasa sobre las sucesiones hereditarias que alcanzó hasta el 36 %. Nuevos aumentos se registraron en 1920, llegando las tasas imponibles al 39 % sobre el caudal total hereditario y al 59 % en los "droits de mutation". La suma de ambos no podía exceder del 80 %.

A partir de 1926 las tasas de los impuestos sucesorios no

solo dejaron de aumentar sino que disminuyeron. Por ley de ese año se rebajaron los tipos impositivos y se dispuso que el producido fuera destinado a la amortización de la deuda nacional. Sigueron subsistiendo la "taxe successorale" (sobre el caudal relictivo) y los "droits de mutation par décès" (impuesto sobre las hijuelas). La primera gravaba el monto global después de deducidas las deudas. Para determinar la cuota impositiva se dividía el monto total de la herencia en fracciones a cada una de las cuales se aplicaba la tasa que oscilaba entre el 0,3 y el 16,8 % según el número de hijos del causante.

En lo relativo al impuesto sobre las hijuelas también se dividían éstas en fracciones a cada una de las cuales se aplicaba un tipo impositivo que iba del 3 % para los primeros 10.000 francos de la herencia deferida a los hijos, hasta el 56,40 % que correspondía a la porción hereditaria que excediera de 50 millones de francos y que fuese deferida a parientes lejanos y extraños. Ambos impuestos no podían gravar en conjunto en más del 25 % para las herencias en línea recta y cónyuges, en el 35 % para los colaterales más próximos y en el 40 % para los más lejanos y extraños.

La ley del 29 de diciembre de 1929, exceptuó de la "taxe successorale" las herencias en que el de cujus dejara dos o más hijos y rebajó las tasas para la línea directa descendente de primer y segundo grados y para sucesiones entre cónyugos, cuando el volumen total de la herencia no excediera de 500.000 francos y la porción recibida por cada heredero no pasara de 500.000 francos.

La ley francesa del 9 de noviembre de 1940, tiene en cuenta además tres factores: el parentesco, la cuantía de la herencia y el número de componentes de la familia. La hijuela hereditaria se divide en fracciones a cada una de las cuales se aplica un tipo impositivo diferente conforme al siguiente detalle: (véase cuadro pág. 65).

FRANCIA

HIJUELA COMPRENDIDA ENTRE

Grado de parentesco y
número de hijos de-
dos por el causante

Línea recta descendien-
te 1er. grado.

Un hijo

Dos hijos

Tres o más hijos

Línea recta descendien-
te más allá del 1er.
grado

Un hijo

Dos hijos

Tres o más hijos

Cónyuges

Sin hijos

Un hijo

Dos hijos

Tres o más hijos

Línea recta ascendente

Sin hijos

Un hijo

Dos hijos

Tres o más hijos

Línea colateral

Hermanos

Colaterales de 3er. Grado

" " 4º "

" " más distantes y
extraños

	1 5.000	5.001 10.000	10.001 50.000	50.001 100.000	100.001 250.000	250.001 500.000	500.001 1.000.000	1.000.001 2.000.000	2.000.001 5.000.000	5.000.001 10.000.000	10.000.001 50.000.000	50.000.001 150.000.000	Más de 150.000.000
Línea recta descendien- te 1er. grado.	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%
Un hijo	2.2	3.3	7.2	11.6	15.4	19.8	25.5	31.-	38.-	41.-	48.5	57.5	66.-
Dos hijos	1.4	2.-	4.-	6.6	8.8	12.1	17.6	23.5	26.5	30.-	36.5	46.5	52
Tres o más hijos	1.1	1.7	2.8	5.-	6.6	8.8	11.3	17.6	19.8	21.5	29.-	37.5	44
Línea recta descendien- te más allá del 1er. grado													
Un hijo	2.8	6.1	10.-	12.7	16.5	22.-	30.5	36.-	40.5	46.-	49.5	58.5	67.5
Dos hijos	2.5	4.4	6.6	10.-	12.7	17.-	24.5	29.-	34.5	40.-	45.5	55.-	66.-
Tres o más hijos	2.2	2.-	5.5	8.8	12.1	16.5	22.-	27.5	33.-	38.5	44.4	52.-	59.5
Cónyuges													
Sin hijos	6.1	11.-	17.6	22.-	27.5	32.-	37.5	42.-	47.5	52.-	55.-	64.-	71.-
Un hijo	4.-	7.7	11.6	15.4	19.3	25.5	32.5	38.-	42.5	47.-	51.-	60.5	68.5
Dos hijos	2.8	4.4	6.6	8.8	13.2	17.6	22.-	26.5	31.-	33.5	43.-	51.-	59.5
Tres o más hijos	2.2	3.3	4.4	6.1	8.8	13.2	17.-	22.-	26.5	31.-	40.-	48.5	58.5
Línea recta ascendente													
Sin hijos	6.6	12.1	19.8	24.5	30.-	35.5	41.-	46.5	52.-	57.5	64.-	71.5	77.-
Un hijo	5.5	8.8	13.2	17.6	21.5	30.-	35.5	41.-	46.5	52.-	57.5	65.-	71.5
Dos hijos	5.-	6.6	8.8	11.2	16.5	22.-	27.5	33.-	38.5	44.-	49.5	55.-	64.-
Tres o más hijos	4.4	5.-	6.6	8.3	11.-	16.5	22.-	27.5	33.-	38.5	44.-	49.5	60.-
Línea colateral													
Hermanos	19.8	22.-	27.5	35.5	42.-	46.5	51.-	55.-	59.5	61.-	68.5	73.-	79.5
Colaterales de 3er. Grado	24.5	27.5	33.-	38.5	44.-	49.5	53.-	57.-	62.-	66.-	71.5	77.-	82.5
" " 4º "	31.-	33.-	40.-	44.-	49.5	53.-	55.-	59.5	61.-	68.5	75.-	79.5	86.-
" " más distantes y extraños	35.5	40.-	44.-	48.5	53.-	55.-	59.5	66.-	70.5	75.-	79.5	82.5	88.-

Nuevas modificaciones se efectuaron en 1934, 1936 y en 1940. Los tipos en la ley de este último año son progresivos, teniendo se también en cuenta la familia del heredero. Así, si éste tiene tres hijos en el momento de la sucesión la cuota del impuesto es reducida en un 75 por ciento, si tiene cuatro la reducción es de un cien por ciento sin que la exención total pueda sobrepasar de 50.000 francos por hijo más allá del segundo. Cuando el heredero tiene 30 años y ningún hijo en el momento de la sucesión, su tipo sufrirá un recargo del 15 por ciento.

En Francia en el año 1938 el rendimiento de los impuestos sucesorios incluido las donaciones entre vivos alcanzó a 2372 millones de francos. En 1941 el producido alcanzó a 3933 millones o sea el 4.1 % del total de impuestos recaudados.

3 - Alemania

El desarrollo de los impuestos sucesorios en Alemania, fué más lento que el observado en Francia e Inglaterra.

El margravado de Baden Durlach dictó una ley en 1622, al que le siguió Braunschweig-Lunebourg en 1624. En este año, Hamburgo

estableció un gravamen del 10 % a las herencias deferidas a colaterales después del tercer grado y en 1735 se aplicaron diferentes tasas según que el domicilio de los herederos estuviera dentro o fuera de ella.

Otras disposiciones se dictaron en Rostock en 1669, en Brandeburgo en 1685 y en Baviera en 1756.

El gravamen en su concepto moderno tuvo su iniciación a comienzos del Siglo XIX con las leyes de las ciudades hanseáticas, imitadas luego por todos los demás estados.

Las bases de tributación en todos los Estados diferían considerablemente, hasta que la ley del 3 de junio de 1906 creó un impuesto de carácter general. Es decir el recurso en lugar de formar parte del tesoro de cada estado local, pasó a ser imperial. La ley mencionada, gravaba las hijuelas hereditarias deferidas a colaterales y extraños; los estados federados recibían un tercio del producido del impuesto en su respectivo territorio. Además de ello podían imponer recargos y gravar las herencias extinguidas por la ley de 1906 como las directas y entre cónyuges. Después de la guerra 1914/1918 las substanciales reformas políticas y la

toma del poder por los partidos de izquierda, determinó una reforma radical en esta materia. Es así como la ley del 10 de setiembre de 1919 que creó un impuesto global, cuyos tipos iban del uno al cinco por ciento, modificó elevando los tipos impositivos sobre las hijuelas extendiéndose el impuesto sobre las sucesiones directas y las entre cónyuges. En su aplicación se dividía la hijuela en fracciones que comenzaban en el 4 por ciento y llegaban hasta el 70 %, estableciéndose además un recargo graduado, en relación a la fortuna del heredero antes de recibir la herencia. Se prohibía a los Estados por esta ley, establecer tas sucesorias propias, o recargar los impuestos establecidos por la ley. Se transfería una parte del producido a dichos Estados.

Esta legislación fué substituida por la establecida en la ley del 7 de agosto de 1922. Por ésta se suprimió el gravamen sobre la masa total, eximióse las herencias de los cónyuges y fijóse como tipo impositivo máximo el 80 %. A raíz de la gran depreciación de la moneda alemana, las tarifas del impuesto fueron establecidas en marcos oro.

Posteriormente se suprimió el recargo sobre la fortuna del

heredero establecido por la ley de 1919, y en 1924 se anuló la distribución del producido del impuesto que pasó a formar parte exclusiva de la hacienda nacional.

La ley del 22 de agosto de 1925 impuso nuevas modificaciones siendo levemente alterada por el gobierno nacional socialista en 1934. Se grava las hijuelas hereditarias con carácter progresivo y se complementa por un impuesto sobre las donaciones y otro sobre las fundaciones. Para la determinación del tipo impositivo se tiene en cuenta el grado de parentesco y la cuantía de la hijuela. Los tipos impositivos van del 2 al 15 % para las sucesiones entre cónyuges e hijos, del 4 al 25 % para los descendientes de los herederos de la clase anterior, del 6 al 40 % para padres, padrastros y hermanos, del 8 al 50 % para ascendientes más lejanos, hijos de hermano, suegros y yernos y del 14 al 60 % para otros parientes, extraños y fundaciones. Existen gran cantidad de exenciones y reducciones. En el caso de transmisiones sucesivas el importe se reduce en cantidades determinadas.

En el ejercicio 1938/39, el rendimiento del impuesto fué de 104,2 millones, es decir el 0.6 % del producido de todos los

impuestos alemanes.

Si bien la percepción de este impuesto no es elevada, cabe mencionar que en Alemania existe un gravamen sobre el patrimonio, que no se encuentra en Francia e Inglaterra y cuyo rendimiento en 1928 fué de 150,8 millones de marcos.

La mencionada ley de 1934 establece a los efectos tributarios cinco categorías de herederos que son: Clase I: Cónyuges (cuando no tienen hijos, en caso de tenerlos quedan exentos), hijos (incluyéndose hijastros, hijos adoptivos e hijos naturales reconocidos). Clase II: Los descendientes de los herederos comprendidos en la clase I. Clase III: Padres y padrastros, y hermanos. Clase IV: Ascendientes más lejanos, hijos de hermanos, suegros y yernos. Clase V: Todos los demás herederos y legatarios. Las tasas son las que se mencionan a continuación: (véase cuadro pág. 71).

ALEMANIA
Ley del 16 de Octubre del año 1934

					Clase I	Clase II	Clase III	Clase IV	Clase V
Hijas hasta			10.000	marcos	2	4	6	8	14
"	de	10.000	a	20.000	"	2.5	5	7.5	10
"	"	20.000	a	30.000	"	3	6	9	12
"	"	30.000	a	40.000	"	3.5	7	10.5	14
"	"	40.000	a	50.000	"	4	8	12	16
"	"	50.000	a	100.000	"	4.5	9	13.5	18
"	"	100.000	a	150.000	"	5	10	15	20
"	"	150.000	a	200.000	"	5.5	11	16.5	22
"	"	200.000	a	300.000	"	6	12	18	24
"	"	300.000	a	400.000	"	6.5	13	19.5	26
"	"	400.000	a	500.000	"	7	14	21	28
"	"	500.000	a	600.000	"	7.5	15	22.5	30
"	"	600.000	a	700.000	"	8.-	16	24	32
"	"	700.000	a	800.000	"	8.5	17	25.5	34
"	"	800.000	a	900.000	"	9	18	27	36
"	"	900.000	a	1.000.000	"	9.5	19	28.5	38
"	"	1.000.000	a	2.000.000	"	10.	20	30	40
"	"	2.000.000	a	4.000.000	"	11	21	32	42
"	"	4.000.000	a	6.000.000	"	12	22	34	44
"	"	6.000.000	a	8.000.000	"	13	23	36	46
"	"	8.000.000	a	10.000.000	"	14	24	38	48
	Más de	10.000.000			"	15	25	40	50

13 de setiembre de 1874. En 1902 el impuesto se convirtió en progresivo. En las leyes de 1915, 1919 y 1921 los tipos impositivos alcanzaban casi a confiscar el patrimonio hereditario. Para las ascendientes y descendientes en línea directa, los tipos variaban entre 1.80 % para las herencias inferiores a 5.000 liras y el 36 % para las superiores a veinte millones. Al subir el fascismo al poder, se modificó substancialmente el régimen en esta materia. Por decreto ley del 20 de agosto de 1923, quedaron exentos del impuesto todos los que formaban parte del núcleo familiar del causante. Componen la familia los parientes en línea directa, comprendido los hijos naturales reconocidos, el cónyuge, los hermanos, los nietos, los descendientes de hermanos y hermanas si su ceden por representación. Para los demás parientes existen tasas progresivas que van del 10 % para las sucesiones inferiores a 10 mil liras hasta el 50 % para las sucesiones superiores a 10 millones. La reforma tenía como principal objeto preservar el patrimonio familiar y además atraer a capitalistas extranjeros con sus familias. Esto último no pudo conseguirse y de la estructura de la ley, tenía que disminuir y realmente decreció el rendimiento

de este gravamen. Ello trajo aparejado la reforma adoptada por decreto del 30 de abril de 1930, que gravó las herencias deferidas a los ascendientes, los hijos únicos y sus descendientes, los esposos sin hijos o con uno solo y todos los colaterales. La exención se mantuvo para los hijos cuando fueran varios y para los cónyuges que tuvieran varios hijos.

Por decreto ley del 4 de mayo de 1942 se creó un impuesto que gravaba el caudal relicto que excedía de 50.000 liras. Para su aplicación dicho caudal se dividió en fracciones; hasta 100.000 liras el impuesto es del 1 %, superior a 10.000.000 el 10 %.

El rendimiento del impuesto sucesorio alcanzó en el período 1939-40 el 0.7 % del producido total de los gravámenes italianos.

Los tipos impositivos de la ley de 1923, con las modificaciones del decreto del 30 de abril de 1930 fueron los siguientes: (véase cuadro pág. 75)

I T A L I A
Decretos del 30/12/1923 y
30/4/1930

	Hasta 10.000 Liras	De 10.001 a 25.000	De 25.001 a 50.000	De 50.001 a 100.000	De 100.001 a 250.000	De 250.001 a 500.000	De 500.001 a 1.000.000	De 1.000.001 a 5.000.000	De 5.000.001 a 10.000.000	De más de 10.000.000
1) Ascendientes línea recta; entre padres y un solo hijo o sus descendientes.	1.-	1.5	1.5	2.-	2.5	3.-	4.-	6.-	8.-	10.-
2) Entre cónyuges sin hijos o con un solo hijo	1.5	2.-	3.-	4.-	6.-	8.-	10.-	13.-	15.-	18.-
3) Entre hermanos	4.5	5.-	6.-	7.5	9.-	11.-	13.-	16.-	18.-	21.-
4) Entre tíos y sobrinos	5.5	6.-	7.5	9.-	11.-	13.-	16.-	19.-	22.-	25.-
5) Entre tíos-abuelos, sobri- nos-nietos, primos, otros parientes después del 4° grado, entre afines, entre extraños.	12.-	15.-	18.-	22.-	26.-	30.-	35.-	40.-	45.-	50.-

Se aplica además un impuesto del 5 % a las transmisiones de bienes a instituciones extranjeras, para beneficencia, educación, fundaciones que tengan fines de utilidad pública y sociedades de socorros mutuos. Son gravadas con un impuesto fijo del 3 % las pensiones a favor de servidores del causante, hasta la suma de 2.000 liras.

Están exceptuadas del gravamen las herencias en línea recta y entre cónyuges hasta 3.000 liras, las deferidas de padres a dos o más hijos y sus descendientes, incluso los hijos naturales reconocidos, cualquiera sea el monto; las transmisiones entre cónyuges con dos o más hijos sea cual fuere el monto; aquellas herencias cuyos beneficiarios fueren las provincias, comunas, y otras instituciones cuyos fines sean de beneficencia, educación o instrucción.

5 - España

La primera ley que se dictó en la Edad Moderna fué la del 15 de diciembre de 1636 con vigencia en los reinos de Castilla y León, extendiéndose en 1707 a Aragón. Como los testamentos y de-

cuentos judiciales debían extenderse en papel sellado, las transmisiones quedaron gravadas con este tributo. En realidad el primer impuesto sucesorio fué el creado por Real Decreto de 19 de Septiembre 1798 que instituyó una contribución sobre los legados y herencias en las sucesiones transversales, debiéndose invertir su producto en los Vales Reales o sea en títulos de la Deuda Pública de aquel tiempo. Sus tipos eran del 0.75 % para los cónyuges al 6 % para los extraños. Las sucesiones en línea recta estaban exentas. Para los bienes inmuebles, los tipos eran la mitad de los correspondientes a los muebles. La Real Cédula de 22 de diciembre de 1799 modificó algunos de los porcentajes del impuesto. Para los bienes muebles y por herencias deferidas a cónyuges la tasa fué del 1 % y para los colaterales del 2 %. El gravamen sobre los inmuebles fué en la misma proporción aumentado.

El Reglamento inserto en la Cédula de 21 de noviembre de 1800, abolió la diferencia de trato entre los bienes muebles e inmuebles, fijando los siguientes tipos para toda clase de bienes: Cónyuges 1 por 100, colaterales de todos los grados 2 %, extraños si el valor de la herencia no llega a 2750 pesetas 2 % y si lo sobrepasa

el 4 %.

Las disposiciones de este Reglamento modificado por las de la Real Cédula del 11 de Junio de 1801, tiene especial interés para nosotros, porque de ellas derivan la legislación que tuvieron los países sudamericanos bajo la dominación española.

La Real Cédula de 31 de diciembre de 1829 modificó aumentando las tasas del impuesto sobre los legados y herencias transver-sales, recargando asimismo las sucesiones ab-intestato en relación a las testamentarias. Los tipos impositivos para las herencias testamentarias oscilaban entre el 3 y el 10 % y para las ab-intestado del 4 al 12 %.

La ley de presupuestos de 1845 suprimió la contribución de los legados y herencias, quedando todas ellas englobadas en el impuesto de inmuebles, cultivo y ganadería, que luego se llamó contribución territorial.

Por Real Decreto del 11 de Junio de 1847 se disminuyeron los tipos impositivos los que alcanzaron los niveles de 1845 según así le dispuso un decreto de 1852. La ley de presupuestos del 25 de Noviembre de 1859 extendió el impuesto a los bienes

muebles que habían sido desgravados por la ley de 1845. Hubo nuevas reformas en 1864 y 1867, tendientes siempre al aumento de las tasas impositivas. Dicho criterio presidió las modificaciones de 1872, 1881, 1892 y 1906.

La ley del 3 de agosto de 1907 fué la primera que introdujo el principio de la progresividad, aunque solo para los parientes más lejanos, siendo luego extendido por ley de 29 de diciembre de 1910 a todas las herencias colaterales y a la de los cónyuges por la porción no legítima.

Después de la guerra 1914/18, el incremento de los gastos públicos determinó un correlativo aumento tributario. Así es que por ley del 29 de abril de 1920 se elevaron todos los tipos, acentuándose la progresión y extendiéndola a las sucesiones directas.

Nuevas reformas se suceden por ley del 26 de julio de 1922 que estableció entre otras disposiciones un aumento del 5 por ciento de la hijuela en las transmisiones hereditarias a colaterales de quinto grado o más lejanos y extraños.

El Decreto Ley del 27 de abril de 1926 creó un impuesto sobre el caudal relicto. Sus tipos impositivos van del 1 al 10 %.

Estos fueron aumentados por ley del 11 de marzo de 1932.

Finalmente la ley del 16 de diciembre de 1940 elevó los tipos tributarios, declaró exento las hijuelas inferiores a 1000 pesetas en las sucesiones de descendientes, ascendientes y cónyuges, extendió el recargo sobre las sucesiones intestadas a las que tienen lugar entre hermanos cuando el causante fallezca después de cumplir los 40 años, y disminuyó las tasas impositivas de las herencias a favor del alma.

En los casos que la ley especifica se puede diferir el pago del impuesto en varias cuotas.

Otra disposición interesante en la ley española es que la determinación del valor de los bienes transmitidos, es a cargo de los propios interesados. Ello no obstante, el Estado siempre realiza la comprobación de dicho valor.

En España hay actualmente dos impuestos. Uno que grava el volumen total de la herencia y otro que incide sobre las hijuelas hereditarias. El primero está graduado según el monto de la herencia, mientras que el segundo según la cuantía de la parte asignada a cada heredero y en relación al parentesco.

Los tipos impositivos que rigen para el impuesto global son los siguientes:

Hasta		10.000 pesetas	1 %
De	10.000 a	50.000	" 2 "
"	50.000 a	100.000	" 3 "
"	100.000 a	250.000	" 4 "
"	250.000 a	500.000	" 5 "
"	500.000 a	1.000.000	" 6 "
"	1.000.000 a	2.000.000	" 7 "
"	2.000.000 a	3.000.000	" 8 "
"	3.000.000 a	5.000.000	" 9 "
"	5.000.000 a	arriba	" 10 "

La tributación sobre las hijuelas es la siguiente: (Véase cuadro pág. 82).

ESPAÑA
Importe de la herencia

				Hijos	Descendientes de 2.º grado y posteriores	Ascendientes	Ascendientes y descendien- tes p/adopc.	Cónyuges por cuenta legítima	Cónyuges por la herencia no legítima	Hermanos	Colaterales de 3.º grado	Colaterales de 4.º grado	Colaterales más distantes	A favor del alma
a)	Hasta		1.000 pesetas	-	-	-	7	-	5	21	31	36	45	-
b)	De	1.000,01	a 10.000 "	2	5.5	5.5	7.5	4	5.5	22	32	37	47	15
c)	"	10.000,01	a 50.000 "	(1)	6	6	8	4.5	6	23	33	38	48	30
d)	"	50.000,01	a 100.000 "	5	6.5	6.5	8.5	5	6.5	24	34	39	49	30
e)	"	100.000,01	a 250.000 "	5.5	7	7	9	5.5	7	25	35	40	50	30
f)	"	250.000,01	a 500.000 "	6	7.5	7.5	9.5	6	7.5	26	36	41	52	30
g)	"	500.000,01	a 1.000.000 "	6.5	8	8	10	6.5	8	27	37	42	53	30
h)	"	1.000.000,01	a 2.000.000 "	7	8.5	8.5	10.5	7	8.5	28	38	43	54	30
i)	"	2.000.000,01	a 5.000.000 "	7.5	9	9	11	7.5	9	29	39	44	55	30
j)	"	5.000.000	en adelante	8	10	10	12	8	10	30	40	45	57	30

(1) Las transmisiones a favor de los hijos comprendidos en el ap. e) se dividen en dos sub-apartados como sigue:

De 10.000,01 a 25.000 pesetas. . . 3 %
" 25.000,01 a 50.000 " . . . 4 %

6 - Holanda

Existen estos impuestos desde fines del Siglo XVI. Se dictaron leyes locales por provincias, hasta que en 1805 se estableció un impuesto sucesorio único. Durante el período en que Holanda estuvo incorporada al imperio napoleónico rigieron las tasas de la legislación francesa. Como consecuencia de la derrota de Napoleón se dictó la ley del 27 de diciembre de 1817, aplicable también a Bélgica. Estas disposiciones se mantuvieron hasta la nueva ley dictada el 13 de mayo de 1859, a la cual se sucedieron las de 1869, 1878, 1885 y otras posteriores. La legislación actual grava las herencias deferidas a cónyuges e hijos en un 2.5% para aquellas que no sobrepasan a 500.000 florines, pasando esta suma el impuesto llega al 7 %.

Asimismo se somete a gravamen las herencias deferidas a otros descendientes, ascendientes hermanos, descendientes de los hermanos y otros beneficiarios. Los tipos impositivos se fijan conforme al monto de la herencia y en relación al parentesco. La tasa máxima alcanza al 37 %.

La ley del 22 de mayo de 1911 merece ser especialmente citada porque introdujo el principio del impuesto progresivo, extendido posteriormente por una ley del año 1917.

Finalmente cabe hacer notar que otra disposición interesante en la legislación holandesa es la que fija reducciones en el impuesto a pagar en los casos en que el causante deje más de 4 hijos menores. Estas reducciones son del 10 % por cada hijo posterior al tercero, limitándose aquella a 1000 florines y en el 50 % del importe normal.

7 - Bélgica

Durante la dominación napoleónica rigió la ley francesa de 22 Primario año VII, luego se aplicó la ley holandesa del 27 de diciembre de 1817, mientras estuvo incorporada a este país. El 17 de diciembre de 1851, Bélgica dictó su primera ley propia, modificada posteriormente por las de 1879, 1913, etc. La legislación vigente es la contenida en el "Código de Derechos Sucesorios". Las tasas establecidas por este Código están graduadas según la cuantía de la herencia y en relación al parentesco. Las herencias en línea recta son gravadas del 1.25 al 14 %, las deferidas entre esposos sin hijos ni descendientes comunes del 6 al 28 %; entre hermanos del 10 al 53 %, entre tíos y sobrinos

del 12 al 55 %; entre tíos, abuelos y sobrinos nietos del 14 al 57 % y entre otros beneficiarios del 16 al 60 %.

Están exentas las herencias en línea recta o entre cónyuges con hijos o descendientes comunes hasta 7000 francos; exención total para las herencias inferiores a 3500 francos, como también los legados al Estado o establecimientos públicos.

También se prevén reducciones para el caso de que el heredero tenga hijos legítimos: la rebaja en este caso es del 2 % por cada uno de éstos. En caso de heredar el cónyuge la disminución es del 4 % por cada hijo que haya tenido con el causante. Las transmisiones sucesivas dentro del año de haberse deferido la herencia se benefician con el 50 % de rebaja del impuesto normal. Asimismo las provincias, comunas, establecimientos sin fines lucrativos se les aplica una tarifa especial reducida.

8 - Suiza

Las primeras disposiciones fueron las contenidas en la ley del Canton de Ginebra de 1680, referida a las transmisiones a collaterales. En 1798, constituida la República se estableció un

impuesto único cuyas tasas oscilan entre el medio y el seis por ciento. Deshecha la República, la ley impositiva fué aplicada directamente por los cantones. Entre éstos se notan pequeñas diferencias en cuanto a los tipos imponibles. Así es como en Basilea rige una ley que grava las hijuelas de cónyuges e hijos del 2 al 4.4 %; en Berna del 1 al 3 %, en Zurich hay exención y en Ginebra del 1.5 al 6 %. Asimismo existe semejanza en las tasas aplicadas a las otras ramas del parentesco. El gravamen es en todos los cantones aplicado sobre las hijuelas y las escalas son progresivas por capas.

9 - Estados Unidos

Los derechos de registro constituyeron puede decirse, el primer impuesto sucesorio que tuvo vigencia en los primeros años de la independencia de los Estados Unidos de Norte América. El más antiguo de esos derechos fué el implantado en Virginia, donde se estableció en 1687, consistiendo en una tasa de doscientas libras de tabaco y un barril, para marcar con el sello público los registros y cartas de administración, sin el cual carecían

de valides.

Posteriormente la Comisión de Impuestos de la Casa de Representantes auspició un sistema de derechos de timbre que debía comprender el sucesorio. Se le incluyó en el "Stamp Act" del 6 de julio de 1797. Recaía solamente sobre bienes muebles de valor superior, a 50 dólares. Este impuesto fué derogado en 1802, pasando luego a la legislación particular de cada Estado. En realidad, cabe manifestar que el impuesto fué desarrollado primeramente por los Estados. Ya en 1890 existía en Connecticut, Maryland, Delaware, Pensilvania, West Virginia y Nueva York; se gravaban las herencias a colaterales con tasas proporcionales. Luego el impuesto fué aplicado en casi todos los estados excepto Florida, Carolina del Sur y Alabama, refiriéndose siempre a herencias a colaterales. El primer estado que prescribió el impuesto sobre las herencias directas fué Nueva York en 1894. Esta forma de imposición fué establecida luego en los demás estados excepto Maryland, Alabama, Florida, Pensilvania, Texas y Carolina del Sur.

El primer estado que introdujo la progresión tributaria fué Ohio en 1894, siendo declarada inconstitucional. En 1895 siguió

ron a Ohio, Missouri e Illinois. La ley de Missouri fué también declarada inconstitucional por el Tribunal de Estado, no ocurrien-
do lo mismo con la de Illinois cuya constitucionalidad fué acep-
tada por el Tribunal de Estado primero y por la Suprema Corte Fe-
deral después. Ello se tradujo en una nueva orientación de gran
importancia y sentó el principio de que la progresión tributaria
era perfectamente legal. En 1922 solo los Estados de Nueva Méji-
co y Wyoming no tenían tipos progresivos.

Actualmente todos los estados, excepto Nevada, tienen tribu-
tación sucesoria. Esta gravita sobre las hijuelas hereditarias
y en cuatro de ellos, Nueva York, Mississippi, Oregon y Rhode Is-
land existen impuestos que gravan el volumen total de la herencia.

Con carácter federal, tenemos este impuesto, implantado por
ley del 1° de julio de 1862. Fué dejado sin efecto en 1870, pe-
ro en la ley de impuesto a los réditos del 27 de agosto de 1894,
las herencias se consideraron como renta y gravadas, aunque esta
disposición fué considerada inconstitucional. Pese a ello, y con
motivo de la guerra con España, fué restablecido sin inconvenien-
tes legales el 13 de junio de 1898, para ser finalmente derogado

el 12 de abril de 1902.

Poco antes de la entrada de Estados Unidos en la primera guerra mundial en 1916, necesidades financieras determinaron la implantación de un impuesto federal a las sucesiones. La nueva ley gravó el caudal relicto (estate tax) en forma progresiva. Las herencias inferiores a 50.000 dólares quedaban exentas y no se tenía en cuenta el parentesco del causante con el heredero. Por ley del 3 de marzo de 1917 los tipos impositivos fueron aumentados.

En ese mismo año se creó el "war estate tax" que era un impuesto adicional de guerra que fué después suprimido en 1918, pero los tipos del "estate tax" quedaron casi al mismo nivel que el primitivo impuesto más el adicional.

Por la "Revenue Act" del 26 de febrero de 1926 fué reformado substancialmente. El mínimo no imponible fué de 50.000 dólares y los tipos impositivos fueron disminuidos fijándose entre el 1 y el 20 %.

La "Revenue Act" de 1932 creó un "Impuesto Adicional Federal y un impuesto sobre las donaciones.

La ley básica fué la del año 1926 denominada "basic estate tax" y a ésta se agregó la "additional state tax". La suma de ambos gravámenes oscila entre el 1 y el 45 %. Una ley de 1934 elevó los tipos del adicional y luego la "Revenue Act" de 1935 rebajó el mínimo exento a 40.000 dólares y elevó los tipos de los dos impuestos que oscilan entre el 2 y el 70 %. La ley del 25 de junio de 1940 estableció un impuesto de Rencensa Nacional, del 16 % sobre el "addittional estate tax", que fué suprimido por la "Revenue Act" de 20 de setiembre de 1941 que elevó nuevamente los tipos.

En 1924 se dió una ley en cuya virtud al abonarse el impuesto federal podían descontarse lo pagado en impuestos sucesorios al Estado local, aunque la cantidad deducible no puede exceder del 25 %. En 1932 el porcentaje descontable se aumentó al 80 % del "basic estate tax".

Resumiendo puede decirse que existen dos impuestos federales: el "basic estate tax" y el "addittional estate tax". Para la aplicación de cada uno de ellos se deduce de la base imponible una cantidad que queda exenta y el resto se divide en fracciones a cada una de las cuales se aplica un tipo impositivo distinto. Para el

"basic estate tax" el mínimo no imponible es 100.000 dólares y para el "Additional state tax" dicho mínimo es de 70.000 dólares.

Los tipos impositivos de algunas de las fracciones son los siguientes:

Primeros 40.000 dólares exentos.

Del resto.

La fracción	1 a	5.000 dólares tributa	3 %
" "	50.000 "	60.000 "	25 "
" "	450.000 "	600.000 "	35 "
" "	1.000.000 "	1.250.000 "	39 "
" "	5.000.000 "	6.000.000 "	67 "
" "	superiores "	10.000.000 "	77 "

La ley contempla reducciones del impuesto en los casos de transmisión sucesivas, pero sólo en el caso de que éstas se sucedan en un período de dos años.

El rendimiento de tales impuestos sucesorios en EE.UU. fué el siguiente:

Años 1917/18	dólares	17.000.000
" 1931/32	"	191.000.000
" 1940/41	"	407.000.000

Todos los Estados, excepto como ya antes se dijo, Nevada,

tienen gravámenes sucesorios sobre las hijuelas y algunos, además, sobre el volumen total de la herencia. Todas las leyes locales hacen distincos en base al grado de parentesco entre el causante y los herederos o legatarios, con exenciones a los cónyuges. Los tipos impositivos establecidos en las leyes estatales son los siguientes: (G. Fourcuge: Imp. a la transm. gratuita de bienes) - (Véase cuadro páginas: 93, 94, 95 y 96).

ESTADOS UNIDOS de N.A.	HEREDEROS EN LINEA RECTA		COLATERALES	
ESTADOS	TASAS %	GRADUACION (en miles)	TASAS %	GRADUACION (en miles)
ARIZONA	1-2-3-4-5	25-50-100-500- más de 500	2-4-6-8-10 hasta 25	25-50-100 y más de 500
ARKANSAS	1-2-3-4-5-6-7-8 9-10	5-10-25-50-75-100 200-500-1000- más de 1000	2-4-6-8-10-12-14 16-18 hasta 40	5-10-25-50-75-100 200-500-1000 y más.
CALIFORNIA	2-3-4-7-9-10	25-50-100-200-500 más de 500	De 5 a 16	25-50-100 y más
COLORADO	2-4-5-7-7.5-8 (adic. 10 %)	50-75-100-150-500 más de 500	3 a 10- 4 a 14- 7 a 16 (10% adic.)	10-25-100 y más
CONNECTICUT	1-2-3-4	25-100-200 y más	2-3-4-5-6-7-8	25-100-200 y más
DELAWARE	1-2-3-4	30-100-200 y más de 200	2-3-4-5	25-100-200 y más
IDAHO	2-4-6-8-10-15	25-50-100-200-500 más de 500	4 a 25	25-50-100-200-500 y más
ILLINOIS	2-4-6-10-14	50-150-250-500 y más	6-8-12-16	20-70-170 y más
INDIANA	1-2-3-4-5-6-7-8- 9-10	25-50-200-300-500 700-1000-1500	5-8-10-12-15	100-200-500-1000 y más.
IOWA	1-2-3-4-5-6-7-8	10-25-50-100-150- 200-300 y más	5-6-7-8-9-10-12 15	10-25-50-100-150 200-300 y más.

ESTADOS UNIDOS de N.A.	HEREDEROS EN LINEA RECTA		COLATERALES	
ESTADOS	TASAS %	GRADUACION (en miles)	TASAS %	GRADUACION (en miles)
KANSAS	0.5-1-1.5-2-3-4-5	25-50-100-500-y más	3.5-7.5-10-12.5	25-50-100-500 y más
KENTUCKY	2-3-4-5-6-7-8-9-10-11-12-14-16	10-20-30-45-60-100-400-600-800-1000-2000 y más	4-5-6-8-10-12-14-16	10-20-30-45-60-100-200 y más
LOUISIANA	2 - 3	20	5 - 7	20
MAINE	1 - 1.5 - 2 - 3	50-100-250 y más	4-4.5-5-6-7-8-	50-100-250 y más
MARYLAND	1	-	7.5	-
MASSACHUSETTS	1-2-4-5-6-7-8-9	10-25-50-250-500-750-1000 y más	3-5-7-8-9-10-11-12 (adicio. 10 %)	10-25-50-250-500-750-1000 y más
MICHIGAN	2-4-5-6-8-	50-250-500-750 y más	10-12-15	50-500 y más
MINNESOTA	1-2-2.5-3-4	15-30-50-100 y más	3-6-7.5-9-12	15-30-50-100 y más
MISSISSIPPI	-	-	-	-
MISSOURI	1-2-3-4-5-6	20-40-80-200-400 y más	3 a 30	20-40-80-200-400 y más
MONTANA	2-4-6-8	25-50-100 y más	4 a 32	25-50-100 y más

///.

ESTADOS UNIDOS de N.A.	HEREDEROS EN LINEA RECTA		COLATERALES	
ESTADOS	TASAS %	GRADUACION (en miles)	TASAS %	GRADUACION (en miles)
NEBRASKA	1 (adic. hasta compl. 80% Ley Fed.)	-	4 (adic. hasta comp. 80% Ley Fed.)	5-10-20-50 y más
NEW JERSEY	1-2-3- hasta 16	50-100-150-200 300-500-700-900 1100-1400-1700- 2200-2700-3200 y más	5-6-7-9-11-13-14-16	300-700-900-1100 1400-1700-2200
NUEVA MEXICO	1	-	5	-
NUEVA YORK	1 a 20 (Imp. global) (adic. 40% para C. de N. York)	Prog. por capas	1 a 20 (Imp. global) (adic. 40% C. de N.Y.)	Prog. por capas
N. CAROLINA	1-2-3 a 12	10-25-50-100-200 500-1000-1500- 2000-2500-3000 y más	4-5-6-7-8-10-12-14 hasta 24	5-10-25-50-100- 250-500-1000-1500 2000-2500-3000
N. DAKOTA	2-4-6-8-10-12-14 17-20-23	25-50-100-200-400 600-800-1000-1500 y más	2-4-6-8-10-12-14-17 20-23	25-50-100-200-400 600-800-1000-1500 y más
OHIO	1-2-3-4	25-100-200 y más	5-6-7-8	25-100-200 y más
OKLAHOMA	1 a 10% (Imp. gl.) (Adic. hasta comp. 80% Imp. Fed.)	Prog. por capas	1 a 10% (Imp. glob.) (Adic. hasta comp. 80% Imp. Fed.)	Prog. por capas
OREGON	1-1.5-2-3-5-7-10 13-15	25-50-75-100-300 500-1000-1500 y más.	1-2-4-7-10-15-20	3-5-10-30-50-100 y más

ESTADOS UNIDOS de N.A.	HUBUNDOOS N LINEA RLSTA		COLATERALES	
ESTADOS	TASAS %	GRADUACION (en miles)	TASAS %	GRADUACION (en miles)
PENNSYLVANIA	2	-	10	-
RHODE ISLAND	0.5-1-1.5-2-2.5 y 3	50-250-500-750-1000 y más	5 - 6 - 7 - 8	50-250-1000 y más
S. CAROLINA	1-2-3-4-5-6-(adic. 20-40-80-150-300 y hasta comp. 80% imp. más fed.)		2-3-4-5-6-7-(adi- cion. hasta 80%)	20-40-80-150-300 y más.
S. DAKOTA	1 - 2 - 3 - 4	15 - 50 - 100 y más	4 a 20	15-50-100 y más
TENNESSEE	1-1.5-3-4-5-7	25-50-100-300-500 y más	5-7-9-10-12-15	50-100-150-200- 250 y más
TEXAS	1-2-3-4-5-6	50-100-200-500-1000 y más	3 a 10- 4 a 15- 5 a 20	25-50-100-250-500 750-1000 y más
UTAH	3 - 5	25 y más	3 a 10	Prog. por capas
VERMONT	1 - 2 - 4 - 5	25-50-250 y más	5	-
VIRGINIA	1-2-3-4-5(adic. 80% imp.fed.)	50-100-500-1000 y más	2-4-6-8-10	25-50-100-500 y más
WASHINGTON	1-2-4-7-9-10	25-50-100-500 y más	3-4-7-10-15-20	5-10-30-50-100 y más
W. VIRGINIA	3-5-7-9-11-13	50-150-300-500-1000 y más	4 a 18- 7 a 25 10 a 30	50-150-300-500-1000 y más
WISCONSIN	2-4-6-8-10	25-50-100-500 y más	4 a 20- 6 a 30	25-50-100-500 y más

En Alabama, Florida, Georgia, Mississippi, New Hampshire y Wyoming la ley establece que se cobrará un impuesto global hasta un total equivalente al 80 % del impuesto Federal. En Nevada no existe impuesto sucesorio, sino un gravamen a la transmisión inmuebles en general.

Refiere Deligman que en los diversos Estados se ha producido una difusión gradual del impuesto progresivo. El primer caso de aplicación fué en Ohio. Posteriormente la guerra con España hizo que el principio se extendiera con rapidez a todo el país. Juntamente con ello las excepciones han sido paulatinamente reducidas.

Inútil es tratar de hacer el análisis de las leyes de los diferentes estados, dice C.B. Fillebrown en su libro "Taxation". Estas varían, agrega, tanto en lo que se refiere a las excepciones y clases favorecidas como en las tasas de progresión. Todas han tratado sin embargo, de conseguir justicia social con el menor beneficio para el Estado.

10 - Rusia.

En este país la transmisión hereditaria de la propiedad in-

nueble estuvo sometida desde antes de 1649 a un impuesto fijo, reducido, suprimido en 1801. Desde 1808 se aplicó una tasa del 6 % a las sucesiones deferidas a colaterales, modificada posteriormente por leyes de 1882 y 1905.

La revolución bolchevique al poner en práctica uno de sus puntos fundamentales, por decreto de abril de 1918 abolió las herencias tanto ab-intestado como testamentarias. Los bienes pertenecientes al de cujus volvían en propiedad al Estado. Los descendientes y parientes cercanos, incapaces de trabajar o indigentes a cargo del causante, podían reclamar sobre los bienes dejados, los necesarios para su subsistencia.

Los artículos 416, 417, 418, 420 y siguientes del código civil disponen que solos son herederos legítimos los descendientes directos, el cónyuge supérstite y los indigentes a cargo del causante desde un año antes de su fallecimiento siendo la herencia deferida hasta la suma de 10.000 rublos; más allá el Estado es participante único.

La legislación de vigencia está contenida en la ley del 6 de febrero de 1929. Se fijan tarifas progresivas muy altas, gradua-

das según la clase de los contribuyentes. Así tenemos que las de la primera categoría son las instituciones estatales, organismos sociales y las empresas del sector socializado. El impuesto es del 0.50 %. La segunda categoría corresponde a los obreros, empleados y campesinos y la tercera a las personas que viven del trabajo ajeno o que tienen personas que trabajan por su cuenta. Estas dos últimas categorías pagan los siguientes impuestos:

				<u>2da. categ.</u>	<u>3ra. categ.</u>
				%	%
Hasta			2.000 rublos	1	5
De	2.000	a	6.000 "	5	10
"	6.000	a	10.000 "	8	15
"	10.000	a	40.000 "	10	20
"	40.000	a	100.000 "	25	25
"	100.000	a	200.000 "	40	40
"	200.000	a	500.000 "	60	65
Más de			500.000 "	90	90

En el presupuesto de 1929/30 el producido del impuesto a las sucesiones y donaciones se estimaba en 3.331.000 rublos o sea el 0.06 % del rendimiento de todos los impuestos.

11 - Otros países

En casi todos los países de alguna importancia existe el

impuesto sucesorio. El único tal vez que no lo tiene es la India Inglesa, aunque se prevé su implantación. Así en Australia rige la "Estate Duty Assessment Act" de 1914 que fija las tasas desde 1 £ a 15 £ %, en Austria existen los dos impuestos el global y sobre las porciones hereditarias, en Brasil con distintas legislaciones para cada uno de sus Estados, Bulgaria cuya ley de impuesto es de carácter progresivo y con relación al parentesco, Checoslovaquia que tiene tasas progresivas y graduadas según el parentesco, y van desde el 2 al 55 %, Chile tiene establecido el impuesto a las hijuelas hereditarias, con escala progresiva y con relación al parentesco, en Colombia existen los dos gravámenes, en Cuba éste pesa sobre las porciones hereditarias, en Ecuador el gravamen es progresivo y distinto según los grados de parentesco, pero se determina por el monto total dejado por el causante. En Dinamarca rigen tasas progresivas y en relación al parentesco, Finlandia posee el gravamen sobre el caudal relicto, con recargos para parientes lejanos, Letonia, sobre las hijuelas hereditarias en relación al parentesco, Lituania a las porciones hereditarias y con relación al parentesco, Méjico sobre las hijuelas, acordán

dose tratamiento preferencial a la cónyuge y a la concubina, a los incapacitados permanentes o parcialmente para trabajar o ganarse la vida, menores de edad y ancianos, a los legatarios y herederos que tengan hijos menores a su cargo. En Nueva Zelanda existen los dos tipos de impuesto, no así en Panamá en que pesa únicamente sobre las hijuelas, lo mismo que en Perú y en Paraguay. Uruguay tiene en su legislación impositiva un gravamen sobre las hijuelas hereditarias y en relación al parentesco y va desde el 1.5 al 33 %, en Rumania la ley es progresiva por copas, Africa del Sud, tiene ambos impuestos, Venezuela sobre las porciones hereditarias y en Yugoslavia es progresivo y exime de gravamen a las herencias de los extranjeros que puedan probar que en su país de origen sus connacionales se encuentran exentos de aquél.

Como vemos todos o casi todos los países, en materia impositiva, han incluido el gravamen que estudiamos. Su desarrollo lento hasta el Siglo XVIII, se ha acelerado posteriormente. Ello puede atribuirse a los cambios políticos, económicos, sociales y técnicos ocurridos en los últimos dos Siglos.

C A P I T U L O I V

ANTECEDENTES DEL IMPUESTO EN LA ARGENTINA

1 - Antecedentes coloniales - 2 - Antecedentes patrios - 3 - La ley N° 4855 - 4 - Modificaciones propiciadas a la ley 4855 - El informe García Torres - 5 - Las leyes posteriores.

1 - Antecedentes coloniales

El primer impuesto sucesorio propiamente tal que aparece en España, fué el creado por la Real Cédula del 19 de setiembre de 1798. La contribución recaía sobre los legados y herencias transversales. Tenía por objeto facilitar fondos a la Caja de Amortización de los Vales Reales. Su autor el Secretario del Despacho de Hacienda don Francisco Saavedra calculó su rendimiento en 4.500.000 reales en España y otro tanto en los dominios de Indias. Podríamos entonces decir que este fué el primer impuesto de la naturaleza del que estudiamos que se aplicó en los confines americanos, bajo el dominio español. Algunos autores consideran sin embargo, que la primera disposición vigente en lo que era el Virreynato del Río de la Plata fué el "Reglamento para la cobranza de la contribución temporal sobre los legados y herencias en las sucesiones tran-

versales" establecido por la Real Cédula del 11 de Junio de 1801. Sus disposiciones establecieron las siguientes tasas: Entre cónyuges el 1 %, entre parientes el 2 %, entre extraños el 4 % y en los casos de mayorazgo, vínculos, patronato de legos u otros de su clase, la mitad de la renta. Estaban exentas las herencias de feridas a ascendientes o descendientes en línea directa, los legados al alma del testador, las herencias inferiores a 2.000 pesos y las herencias de las personas que acreditaran haber pagado el tributo personal.

2 - Antecedentes patrios.

La primera disposición emanada de un gobierno patrio se remonta al 30 de Setiembre de 1812. Esta se limitó simplemente a poner en vigor el reglamento de 1801, pero exceptuando del gravamen a las herencias deferidas entre cónyuges. Se dictó luego la resolución del 13 de agosto de 1817 la que destinó el producido de la parte correspondiente al Estado a dotar a los maestros a cargo de los cursos del Colegio de San Carlos. Esta decisión fue confirmada posteriormente por el Director Pueyrredón, en resolu-

ción del 11 de Julio de 1819.

Por resolución N° 353 del Soberano Congreso del 18 de abril de 1819, se estableció que el Reglamento antes mencionado solo regiría para los herederos que fueran americanos. Tratándose de herencias de "españoles europeos" a favor de personas no americanas, se pagaría como contribución el 50 % del acervo hereditario, tipo que se hacía extensivo para las instituciones al alma del testador.

Fue esta la última disposición que tuvo vigencia en todo el territorio nacional, puesto que luego de la Anarquía de 1820, cada provincia legisló independientemente, aunque en líneas generales se aplicó el Reglamento de 1801.

Cabe mencionar, sin embargo dos disposiciones, cuyos alcances, nacionales o provinciales, no pueden determinarse. La primera de ellas es la resolución del 15 de Junio de 1821, que estableció que los escribanos debían comunicar a los jueces el fallecimiento de las personas a fin de que éstos tomaran las providencias del caso a efectos de percibir el impuesto. La otra, es la disposición del 2 de noviembre de 1821 que encomienda la vigilan-

cia del gravamen al Agente Fiscal en lo Civil.

Siguiendo el examen que de la diversa legislación provincial hace el tratadista Giuliani Ponrouge diremos que en Buenos Aires, por una resolución de la Junta de Representantes del 19 de Junio de 1839, aclaratoria del antes mencionado Decreto del 18 de Abril de 1819, se dispuso que el porcentaje no regiría: a) en las testamentarias concluidas; b) en las herencias, legados o donaciones a favor de españoles que hubieran residido en el territorio de la República antes o al tiempo de la institución.

El gravamen fué suprimido en 1855, hasta que lo reincorporó el art. 62, inc. 3° de la Ley de Educación Común del 26 de Septiembre de 1875, de donde pasó a las leyes de papel sellado y a las específicas sobre la materia.

En Córdoba rigieron el Reglamento de 1801 y el decreto de Setiembre de 1812. Referente al destino a dársele al producido del impuesto se refiere la ley del 11 de Enero de 1843, que estableció que aquél sería percibido por la Universidad de Córdoba, lo que fué dejado sin efecto en 1854, en que una ley de ese año estableció que los fondos pasarían al fisco para fomento de las

escuelas. La ley N° 254 del 24 de noviembre de 1877 es la más completa de todo este período. Desde 1901 el gravamen se encuentra comprendido en la ley de sellos.

En Catamarca una ley del año 1858 gravó con el 25 % las herencias transversales, destinando el producto al Hospital y al Colegio de estudios, por partes iguales.

Las leyes de 1870 y 1871 modificaron el destino del producto del impuesto.

En Entre Ríos durante el gobierno de Urquiza se dispuso que la mitad de lo que se recaudara en concepto de derechos de herencias transversales en el Departamento de Paraná debía entregarse a la Sociedad Promotora de la Enseñanza. Luego el impuesto se encuentra en la ley de educación común del 17 de setiembre de 1909 gravando con el 10 % las herencias, legados y donaciones entre colaterales o extraños y las transmisiones a favor de la Iglesia y al alma del testador.

La ley Reglamento General de Impuestos de la Provincia de Jujuy, fué dictada el 13 de Junio de 1835 y dispuso en su art. 26 que las herencias transversales, cuya cantidad líquida llegase

a cien pesos, deducidos deudas y gastos de funerales, pagarían el 4 %, igual que las "donaciones causa-mortis". Modificaciones y agregados se hicieron en las leyes del 17 de Marzo de 1862 y 9 de febrero de 1872.

En la Rioja, la ley N° 140 del 29 de setiembre de 1826, impuso un gravamen del 6 % a las sucesiones ab-intestato deferidas a colaterales hasta el 12° grado. La ley N° 161 del año 1870 que substituyó a la anterior exime a las transmisiones entre esposos, gravándolas hasta el 4° grado civil con el 8 % y a las demás con el 12 %.

Estas mismas disposiciones se encuentran en las leyes impositivas de los años 1871, 1872, 1873 y 1875. Posteriormente el impuesto fué incorporado a la ley de sellos.

Por ley del 7 de octubre de 1885 fué creado en San Luis un gravamen del 2 % sobre las herencias ab-intestato, sin distinción de parentesco.

En la provincia de Santa Fé aparece el gravamen en la ley del 18 de agosto de 1864 que impuso una carga del 5 % a las sucesiones entre parientes y del 10 % cuando se trataba entre extraños

Las sucesiones entre cónyuges quedaron exentas.

La ley del 6 de noviembre de 1839 suprimió este impuesto, el que reapareció en la ley de sellos del 30 de diciembre de 1897, que se aplicaba a las particiones.

La primera disposición dictada en la provincia de Mendoza sobre este motivo es la "Ley de impuestos a las herencias transversales" del 21 de octubre de 1834 que estableció: 1) Todo testador que posea más de 500 pesos dejará a favor de la educación pública de primeras letras. 6 pesos efectivos; 2) en caso de fallecer intestado, 12 pesos; 3) para el caso de pasar la herencia a la línea transversal, 25 pesos; 4) el que testase extrajudicialmente, 8 pesos. Las sumas serían recaudadas por el cura párroco que luego los debería remitir al gobernador.

Tenemos muy luego, en 1871, una ley que grava las herencias a colaterales con el 4 % y a extraños con el 8 %; las donaciones o legados que no fueran a beneficio público soportarían el 8 %. Se eximían las herencias menores de 500 pesos y los legados menores de cien pesos.

Leyes posteriores afectaron el rendimiento del impuesto al

tesoro escolar.

La primera disposición con carácter nacional la constituye la ley de educación común del 8 de junio de 1884, que estableció un gravamen del 5 % para las sucesiones entre colaterales con excepción de hermanos y de 10 % para las transmisiones entre extraños, en los casos en que estas transmisiones excedieran de \$ 1.00

3 - La ley N° 1455

Esta ley dio la primera en imponer el sistema impositivo progresivo. Tiro en cuenta para ello la ley francesa de 1901. Por los conceptos vertidos y los nuevos principios, como el de la progresión impuestos, hacen que su discusión parlamentaria sea de gran interés, por lo que nos referiremos a ella a continuación.

Comenzaremos por decir que en el momento de plantearse el debate parlamentario existían tres proyectos de ley, elaborados por los diputados Dres. Vivanco, Gouchon y Palacios. La comisión de Presupuesto de la Cámara de Diputados encomendó a uno de sus miembros, el Dr. Balestra el estudio de aquellos; estructurando éste

un informe, que hizo suyo luego, la citada comisión.

El debate que tuvo lugar en la sesión del 13 de setiembre de 1905, comenzó, usando de la palabra el Dr. Alfredo L. Palacios. Sus juicios más importantes se refirieron al concepto de la progresividad del impuesto manifestando que ya "había sido aceptado por la mayor parte de las naciones civilizadas del mundo", agregando que, "el impuesto a las herencias es el más justo de todos, desde el momento que grava directamente a bienes que han sido adquiridos a título gratuito, sin esfuerzo alguno que haga respetable la adquisición". "La novedad introducida en el proyecto que está en discusión se refiere al principio de la progresividad, que ya no es considerado por nadie como partiendo de aspiraciones vagas y mal definidas del instinto, según la expresión de Boccardo, sino de las ideas directoras de justicia, que enseñan, una vez admitido el impuesto, que la igualdad no ha de ser igualdad objetiva que dice relación con los bienes exclusivamente, sino la igualdad interna, la igualdad subjetiva, que se refiere al sacrificio."

Continuó diciendo el diputado Palacios que si bien pueden

existir diferencias de apreciación en cuanto al impuesto progresivo, no existen cuando este se refiere al impuesto progresivo a las herencias, explicándose ello, "porque se trata, según las palabras expresadas en la exposición de motivos redactada por Poincaré, y citada por la Comisión, de medir la facultad contributiva excepcional que resulta de un acrecentamiento accidental de riqueza, y cuanto más notable es ese acrecentamiento, más grande es la ventaja que la ley garantiza al heredero, más grande también la facultad imprevista que resulta".

Refiriéndose luego a las objeciones que pueden hacerse al impuesto desde el punto de vista de su constitucionalidad, el Dr. Palacios expresó que la palabra "proporcional" de la Constitución cuadra perfectamente dentro del concepto del impuesto progresivo, es indudable que aquel cabría dentro de éste, dado que este impuesto progresivo también es proporcional aunque esta proporción no es constante sino creciente. Finalmente el mencionado diputado expresó que la ley en discusión representaba una reforma de trascendencia "que tiende a romper los viejos moldes de nuestro sistema tributario, que no se ajustan a las necesidades y condiciones económi-

cas del país".

El proyecto fué votado en general y en particular al discutirse el art. 1° que se refería a los bienes objeto del impuesto, según su ubicación, el diputado Demaría manifiesta que en ningún caso podrán establecerse por el Congreso impuestos provinciales. El miembro informante diputado Lacasa manifiesta que el impuesto a las herencias no es un impuesto a determinado bien sino que recae sobre el heredero en el momento en que se le adjudiquen los bienes. La Comisión ha seguido, dijo, los principios fundamentales del derecho civil y respetando los preceptos terminantes del Código respectivo consagrados en los artículos 3283 y 3284. El mismo legislador se refirió al codificador Vélez Sarsfield quien en la nota ilustrativa que acompaña a esos artículos cita la opinión de Savigny que decía: "Cuando dicen los códigos que la sucesión se abre en el domicilio del difunto, importa decir que la jurisdicción sobre la sucesión está en el último domicilio del difunto y que la rigen las leyes locales de ese domicilio". Decía luego el diputado Lacasa: "Los que mueran en la provincia de Buenos Aires, teniendo allí su domicilio, con arreglo al Código Civil,

pagarán el impuesto a la provincia de Buenos Aires, los que mu-
ran en Santa Fé le pagarán de igual manera en esa Provincia, si
la ley establece el impuesto; pero no será en ningún caso motivo
de que en una sucesión se establezcan impuestos diversos para los
bienes de la misma, porque entonces sería desnaturalizar comple-
tamente un impuesto cuya base económica, cuya justicia, cuya equi-
dad reposa, precisamente, en el título gratuito por el cual el he-
redero recibe la herencia". El diputado Demaría observó que la
unidad de sucesiones nada tiene que ver con la unidad de impues-
tos, por lo que entiende que el Congreso como legislatura local,
no puede establecer impuestos directos para bienes situados en
los territorios provinciales, de cualquier carácter que sean
esos bienes, muebles o inmuebles.

Otra opinión interesante fué la del diputado Pinedo. Dijo
este legislador entre otras cosas: "La ley que acuerda el derecho
de suceder, lo limita con un determinado impuesto a título de de-
recho de sucesión. Nada tiene que ver este derecho a las sucesio-
nes, que aquí se establece, con el impuesto de sellos provincial
que puede establecer cada provincia y que debe ser limitado, per-

que los impuestos de sellos tienen que ser limitados por el monto de las operaciones. De manera que a mi juicio el impuesto que aquí se establece es al heredero, es a la sucesión".

Dijo luego: "yo recuerdo y todos los señores diputados que son abogados recordarán también, que una de las cuestiones más graves, en el derecho internacional privado, es si debe existir unidad o pluralidad de sucesiones. Se han sostenido distintas tesis a este respecto, unas por la unidad otras por la pluralidad; la doctrina de nuestro Código Civil consagra la unidad de las sucesiones, no hay más que una sucesión. Este es el principio dominante; y es sumamente curioso que este principio de derecho civil, que hemos de aplicar en nuestras relaciones internacionales lo violamos cuando se trate de relaciones interprovinciales o de las provincias con la Nación". "Por esto creo que no es posible sostener que la Nación no tenga derecho de gravar con un impuesto a las sucesiones que se abran en la Capital, sobre el monto de todos los bienes que se transmitan a título de sucesión, sin perjuicio del derecho de sellos que se cobra en la misma capital y en las provincias y que como he dicho debe ser limitado. De esta manera, vendríamos a es-

tablecer distintas sucesiones y a autorizar que se impongan a los bienes situados en la Capital impuestos provinciales sobre las sucesiones que se abran fuera de ella, porque puede suceder también que el propietario de un inmueble situado en esta Capital tenga su domicilio en una provincia y allí se abra su sucesión".

La opinión del diputado Pinedo se concretaba en que por la ley en discusión se podía imponer gravámenes a la transmisión de bienes situados fuera de la Capital de sucesiones abiertas en ésta; sostenía para ello que el impuesto era sobre la totalidad de los bienes de la sucesión y que las provincias no podían establecer impuestos sobre sucesiones abiertas fuera de su territorio.

El diputado Victorica rebatió la tesis del Dr. Pinedo en estos términos:

"Este impuesto que se dice a la herencia, a la sucesión, esta mejor explicado en el derecho francés: el impuesto es al cambio de dominio por la sucesión "mutation par décès". Donde quiera pues que se verifique este hecho de que un bien raíz cambie de propietario por la muerte del primitivo dueño, donde quiera que sea,

causa este impuesto".

"No podría de ninguna manera establecerse, cuando el derecho determina que la herencia se abra en el último domicilio del difunto, o donde esté radicada la mayor parte de los bienes, que el impuesto sea para el estado donde se abra la sucesión. Es para donde exista el bien que cambie de propietario, sea por herencia, sea por donación, por causa de muerte, sea por legados para extraños, para instituciones piadosas o de instrucción pública, que desgraciadamente en nuestro país no son frecuentes".

"Supongamos un rico propietario vecino de la capital que tiene gran número de bienes aquí y en los territorios nacionales, como hay muchos; va eventualmente a la Plata, allí hace testamento y muere. El gobierno de Buenos Aires, ha establecido también este derecho: -¿la provincia tendrá derecho a cobrar impuesto a los bienes existentes en la capital y territorios nacionales?- No, señor presidente.

"Un rico propietario de las provincias - y generalmente todos los ricos propietarios de la provincia viven en la Capital - muere aquí, teniendo sus bienes en las provincias; el fisco de la Capital

ha de cobrar el impuesto a sus estancias que están en Corrientes, por ejemplo? -De ninguna manera!

"Esto no pasa aquí, ni en ninguna parte, el derecho se paga donde está situado el bien que se transmite por la muerte del propietario".

Reafirmó este concepto el diputado Oliver con estas palabras:

"Esta es pues una ley meramente impositiva. En uso de la facultad gubernamental que tiene el Estado, establece un impuesto a los bienes que se transmiten por herencia, legado o donación. Y ante términos claros de los artículos constitucionales que rigen esta materia, es claro que no puede haber absolutamente discrepancia respecto a que la acción del Congreso como legislatura local solo puede llegar a gravar los bienes que están comprendidos dentro de la jurisdicción territorial en que la ley debe aplicarse, es decir de la capital y territorios federales". "Lo que se grava aquí no es una entidad abstracta, no es siquiera una entidad jurídica, como sería la herencia; se gravan los bienes que se transmiten. Estos bienes están sujetos a este impuesto que es un impuesto típico, desde que el objeto y la fuente es la misma

cosa".

"El espíritu constitucional es que el Estado Federal pueda establecer los impuestos directos, efectivamente, pero solo en casos de urgencia excepcional, y nunca se ha hecho en nuestro país porque es casi imposible hacerlo. Además en este caso no se trata de una urgencia apremiante; se va a establecer, simplemente, un impuesto de carácter local. Esto importaría invadir la esfera impositiva de las provincias que tienen el derecho de establecer impuestos directos sobre los bienes que se transmiten en ellas, no importa que sea por donación, herencia o en cualquier otra forma. La transmisión en sí importa el derecho de que se pueda aplicar un impuesto a esa transmisión". "Por consiguiente, si nosotros establecemos ahora un impuesto sobre los bienes que se transmiten en las provincias por herencia, mañana podremos decir también que establecemos, como legislatura local, un impuesto a los bienes que se transmiten, en ellas, por venta".

Pese a la opinión contraria a esta tesis expuesta por el diputado Rinedo, a la que adhirió el señor Meyer Pellegrini, el

artículo discutido fué votado en la siguiente forma:

"Toda transmisión por causa de muerte o donación de bienes situados en la capital y territorios nacionales estará sujeta, desde el 1° de enero de 1906, a un impuesto sobre el monto de cada hijuela, legado o donación, de acuerdo con la escala siguiente en relación al parentesco".

Se entró luego en la discusión del artículo 2° el que estableció los tipos impositivos siguientes:

	1 a 10.000	10.001 a 50.000	50.001 a 100.000	100.001 a 250.000	250.001 a 500.000	500.001 a 1.000.000	Más de 1.000.000
	%	%	%	%	%	%	%
Línea recta y esposos	1.-	1.25	1.50	1.75	2.-	2.25	2.50
Colat. 2° gr.	4.-	4.50	5.-	5.50	6.-	6.50	7.-
" 3er."	5.-	5.50	6.-	6.50	7.-	7.50	8.-
" 4° "	6.-	6.50	7.-	7.50	8.-	8.50	9.-
" 5° "	7.-	7.50	8.-	8.50	9.-	9.50	10.-
" 6° "	8.-	8.50	9.-	9.50	10.-	10.50	11.-
Demás parientes y extraños	10.-	10.50	11.-	11.50	12.-	12.50	13.-

A este artículo y por moción de los diputados Meyer Pellegrini y Varela Ortiz se le hizo un agregado que decía: "Las sucesiones en línea recta y entre esposos, cuyo monto total no excede de 5.000 pesos quedan exentos del impuesto que esta ley establece".

Como se ve la progresión es muy suave y aplicada con cierta timidez, lo que se explica por la innovación que el principio representaba en materia impositiva en el derecho tributario nacional.

El art. 3° discutido como los artículos siguientes, en la sesión del 14 de setiembre de 1905, establecía la forma en que se reconocerían las deudas a deducir del acervo hereditario, es decir que el impuesto se liquidaría sobre el activo neto, excluyendo los gananciales que corresponden al cónyuge superviviente y las deudas a cargo del difunto cuya existencia puede ser justificada plenamente.

El art. 4° se refería a la aplicación de la multa en los casos que se hubiere querido eludir el impuesto. La Comisión proyectó imponer 10 veces el monto del impuesto que se hubiera pretendido evadir. El diputado González Bonerino propuso que la multa fuese 5 veces y el diputado Palacios de tres.

La Cámara se decidió por la moción del señor González Bonerino. El artículo tal como fué aprobado es el siguiente:

"Toda declaración, atestación u omisión intencionales de los
"que por cualquier causa intervengan en la división que tien-
"da a disminuir indebidamente el capital hereditario y el monto

"del impuesto, será penado con una multa de cinco veces la parte del impuesto que hubiese intentado eludir. Todos los que hubiesen dado lugar a la aplicación de la multa estarán solidariamente obligados a su pago".

El art. 5° fué aprobado sin discusión, no ocurriendo lo mismo con el 6° que se refiere al pago de impuesto en transmisiones sucesivas, ocurridas dentro de los 10 años de la primera transmisión. En estos casos se propuso disminuir en un 10 % el impuesto por cada año que faltase para cumplir los diez. El diputado Oliver abogó para que se suprimiese este impuesto porque entendía que ello daría lugar a un semillero de pleitos. El señor Meyer Pellegrini aclarando el alcance del artículo proyectado manifestó que lo que se ha querido es que se exceptúe del impuesto a la transmisión cuando ésta suceda dentro de la misma familia, cuando la muerte acaece sin que el bien haya salido del dominio del que lo heredó o del que lo recibió por legado, habiendo pagado el impuesto. Propuso finalmente que el artículo se redactara así:

"Si ocurriese una nueva transmisión por causa de muerte, de bienes que hubiesen pagado el impuesto sucesorio y no hubiesen salido de la familia heredera o legataria, dentro de un plazo de diez

años, se disminuirá el impuesto... etc.". Luego de oírse la opinión del diputado Oliver que juzgaba que la exención solo debía aplicarse a las transmisiones en línea directa, la Cámara votó el artículo en la siguiente forma:

"Si ocurriese una nueva transmisión, por causa de muerte, de bienes que hubiesen pagado el impuesto sucesorio y que no hubiesen salido del dominio del que pagó el impuesto, dentro de un plazo de 10 años, se disminuirá el impuesto a esos mis mos bienes en un 10 % de su monto por cada uno de los años completos que faltan para cumplir los 10 años".

El art. 7° se refería a la forma de pago del impuesto y después de breves consideraciones del diputado Oliver se dispone que aquella se efectúe por medio de depósito en el Banco de la Nación agregándose en el expediente el recibo respectivo. El citado legislador desechó por estimarlo impracticable el pago del impuesto en sellos, en contraposición al despacho de la Comisión que sostuvo esta última forma de pago, basándose en que con ello se obtendría en el primer año de aplicación del gravamen "una estadística clara de lo que él produzca" y conforme a ello poder introducir en la ley las modificaciones que se juzgaran indispensables.

El artículo 8° quedó redactado en la siguiente forma:

"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 pedirse la posesión judicial y si este 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 ley de procedimientos".

Posteriormente fueron aprobados sin discusión los artículos 9° a 14° del proyecto.

El art. 15° se refería a la forma que debía distribuirse el impuesto. El Dr. Palacios establecía en su proyecto que el producido se repartiese en la siguiente forma: 50 % para la instrucción primaria en toda la Nación, 15 % para los establecimientos de enseñanza general y primaria, 15 % para los establecimientos de enseñanza normal y especial y el 20 % restante para las universidades de Buenos Aires, Córdoba y La Plata. Por su parte la Comisión proponía que el rendimiento del impuesto, pasara a rentas generales. El diputado nombrado pugnó para que la recaudación obtenida por este impuesto se invirtiera íntegramente a la educación en toda la República; con ello se trataría de combatir el analfabetismo de la mitad del pueblo argentino. El miembro informante señor Lacasa se mostró partidario de esta proposición, modificada pre-

vimiento por el diputado Sivilat Fernández en el sentido que todo el producido se destinara al fomento de la instrucción primaria en todo el país. Por su parte el diputado Carbó sostuvo que siendo el gravamen sobre los bienes situados en la Capital y Territorios Nacionales, era justo que el producido solo vaya a los parajes que contribuyen. El diputado Lacasa rebatiendo estas consideraciones dijo: "No considero que tratándose de la instrucción general podamos hacer cuestiones de forma. El problema en este caso es fundamental, es el problema de la cultura nacional, sobre el que descansa todo el porvenir del país. Y entonces, me parece que no puede mantenerse a la capital, que pertenece a toda la Nación, en un estado excesivo de florecimiento y cultura, y a las provincias lejanas sin recibir la ayuda de ninguno de estos recursos". "No se puede sacrificar a una cuestión de forma un beneficio que por el preámbulo de la Constitución, debe ser llevado a todo el país. La facultad del Congreso de llevar la instrucción a toda la República, debe ejercerla en todas partes, como ocurre con la educación normal con las escuelas de aplicación que se llevan a todas las provincias, y de allí se ejercita la acción directiva del mi-

nistro de Instrucción Pública sin afectar la forma educativa que aplica dentro de sus facultades concurrentes cualquiera de los estados". Así lo entendió el Cuerpo Legislativo y a propuesta del diputado Carlos Ortiz el art. 15° quedó así redactado:

"El producido del impuesto creado por esta ley, formará parte del tesoro común de las escuelas, de que habla el art. 14 de la ley 1120 sobre educación común".

Digno broche a una ley que no solo constituyó una innovación fundamental en las finanzas nacionales, sino que ha permitido cumplir con mayor amplitud uno de los postulados en que se basan la existencia de los Estados modernos: la educación y cultura del pueblo.

4 - Modificaciones propiciadas a la ley 4855 - El informe García Torres.-

... cuando el entonces Presidente del Consejo Nacional de Educación Dr. José María Ramos Mejía, el abogado de dicho organismo Dr. Benjamín García Torres elaboró un proyecto de ley modificatorio de la ley 4855 cuyas principales disposiciones fueron las siguientes:

"Art. 1° - Toda transmisión por causa de muerte, anticipo de herencia o donación de bienes situados en la Capital Federal o Territorios Nacionales estará sujeta, desde el 1° de Enero de 1911, cualquiera que sea la fecha de la muerte del causante en casos de transmisión por fallecimiento, a un impuesto sobre el monto de cada hijuela, legado, anticipo o donación.

"Art. 2° - Este impuesto cuyo producido total formará parte del tesoro escolar creado por el art. 14 de la ley N° 1420 sobre educación común será aplicado de acuerdo con la siguiente escala, en relación al parentesco y según la suma recibida.

	10.000	50.000	100.000	250.000	500.000	1.000.000	2.000.000
	1	2	3	4	5	6	7
Línea recta ascendente y descendente y entre esposos	1.50	2.-	2.50	3.-	3.50	4.-	5.-
Colaterales 2° gr.	4.50	5.-	5.50	6.-	6.50	7.-	8.-
" 3er."	5.50	6.-	6.50	7.-	7.50	8.50	10.-
" 4° "	6.50	7.50	8.50	9.50	10.50	11.50	12.-
" 5° "	7.50	8.50	9.50	10.50	11.50	12.50	14.-
" 6° "	8.50	9.50	10.50	11.50	12.50	13.50	16.-
Demás parientes y extraños	12.-	13.-	14.-	15.-	16.-	17.-	18.-

"Art. 3° - En línea ascendente y descendente y entre esposos las herencias menores de 5.000.- quedan exentas.

"Art. 7° - El impuesto se liquidará en los inmuebles sobre el

80 % del valor de la respectiva tasación y en los semovientes y muebles por el valor íntegro de ella.

Art. 8° - La tasación de los inmuebles se hará por los particulares interesados y el Director General de Arquitectura del Consejo Nacional de Educación. En caso de no hallarse estos de acuerdo sobre el valor de los bienes, el juez o las mismas partes, según la causa del impuesto, designarán un tercer tasador, cuya decisión será inapelable y definitiva. La tasación de los muebles y semovientes se hará en la forma prescripta por el Código de Procedimientos.

Art. 9° - En caso de venta particular o judicial de los bienes muebles o inmuebles, el impuesto se liquidará sobre el precio de venta y siempre que este sea superior a la tasación. Cuando se hubiera solicitado la venta, después de la tasación, el impuesto se pagará de acuerdo con el resultado de la venta.

Art. 10° - Cuando en los bienes sucesorios hubiera valores, títulos o acciones, el impuesto se liquidará sobre el valor que la cotización de la Bolsa les asigne.

Art. 11° - Si ocurriese 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 de los mismos bienes en un 10 % de su monto por cada uno de los años completos que faltan para cumplir los cinco años.

Art. 12° - El impuesto se pagará con un papel sellado especial que solo se aplicará a este objeto y que será expedido únicamente por el Consejo Nacional de Educación en la Capital Federal y por los agentes o representantes que este designe en los Territorios

Nacionales.

Art. 20° - La percepción del impuesto establecido en la presente ley 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 las funciones que deberán darle los jueces y demás autoridades, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 76 de la ley de Educación Común y conforme a la reglamentación de funciones que dicte el Consejo.

Art. 23° - Cuando la transmisión consista en el legado o donación del usufructo de un bien inmueble, el impuesto se liquidará, si se trata de bienes urbanos por la suma que resulte multiplicando por diez su renta anual y si son bienes rurales esta multiplicación es por doce.

Aquel a quien se transmite la nuda propiedad pagará el impuesto sobre la mitad del valor del inmueble establecido de acuerdo con el art. 8° e independientemente del pago hecho por el usufructuario."

El informe que lleva fecha del 20 de julio de 1910, explica el porqué su autor sustentó las modificaciones a la ley 4855 a que hace referencia su proyecto. Estas modificaciones fueron las siguientes: al art. 1° agrega las palabras "Anticipo de herencia" y "cualquiera que sea la muerte del causante". El primer concepto tiende a hacer más amplia la base sobre la que se aplica el impuesto y la segunda a fin de eliminar confusiones, puesto que se-

gún la ley entonces en vigor, para las herencias de los fallecidos antes del año 1906 regía la ley 3880 y para las de los fallecidos después de esa fecha, la N° 4855. Es decir, conforme a la modificación propuesta, se tratan a todas las herencias con las disposiciones de una sola ley.

Sobre el art. 2°, referente a la tarifa, se efectúan pequeños recargos a fin de obtener una recaudación mayor. Oscila entre el 1/1/2 por ciento para las herencias de 5 a 10.000 pesos y del 18 % para las de más de un millón.

Las innovaciones más importantes son las contenidas en los artículos 7° y 8°. Considera el informe que el impuesto es sobre el capital transmitido de una persona a otra, creyendo más justo prescindir del valor de contribución territorial para los inmuebles. Al respecto manifiesta que la valuación de la propiedad raíz se efectúa espaciadamente y no representa sino la cuarta parte del valor venal. El art. 8° indica la forma de efectuar la tasación de los inmuebles por los interesados y el Director General de Arquitectura del Consejo. En caso de desacuerdo se nombra un tercer perito.

Todas las modificaciones tienden evidentemente a aumentar el rendimiento del gravamen con el propósito de acrecentar los recursos del Consejo. Los artículos 19° y 20° se refieren a la forma de percepción y a que ésta deberá efectuarse por el Consejo.

Las interesantísimas sugerencias del informe solo fueron tomadas en consideración en parte en la ley actual. En ese sentido merece consignarse que las disposiciones de los artículos 12, 19, 21 y 24 de la ley en vigor han sido tomadas del proyecto del Dr. García Torres.

5 - Las leyes posteriores.

El 24 de julio de 1912 fue promulgada la ley N° 8890 que derogó la N° 4855. Los tipos impositivos impuestos por esta ley son levemente superiores a los contenidos en la que substituyó transcribiéndoselos a continuación:

PARENTESCO	10.000	50.000	100.000	250.000	500.000	1.000.000	2.000.000
	%	%	%	%	%	%	%
Línea recta ascendente y descendente y entre esposos	1.-	1.25	1.50	2.-	3.50	4.-	5.-
Colaterales 2° gr.	4.-	4.75	5.50	6.25	7.-	7.75	9.-
" 3r. "	5.50	6.-	6.50	7.-	7.50	8.50	10.-
" 4° "	6.50	7.50	8.50	9.50	10.50	11.50	12.-
" 5° "	7.50	8.50	9.50	10.50	11.50	12.50	14.-
" 6° "	8.50	9.50	10.50	11.50	12.50	13.50	16.-
Demás parientes y extraños	10.-	12.-	14.-	15.-	16.-	17.-	20.-

Por el art. 3° se exceptúan del pago del gravamen las donaciones en línea recta, ascendente y descendente y entre esposos, cuyo monto total sea menor de \$ 8.000.-

En el art. 5° "in fine", se establece que cuando en el acervo hereditario figuren bienes situados unos en jurisdicción nacional y otros fuera de ella, las deudas se deducirán en proporción al valor de los respectivos bienes.

Se dispone por el art. 6° que las deudas declaradas pagables después de la muerte del autor de la sucesión a favor de los here

deros, donatarios o legatarios o personas interpuestas, no serán deducidas del activo para la liquidación del impuesto. A este efecto se consideran personas interpuestas, al padre y la madre, los hijos y descendientes y el esposo y la esposa de los herederos, donatarios y legatarios del difunto. Se agrega, además, que no serán deducidos los gastos causídicos y los originados por el entierro y funerales del causante.

Esta ley que conata de 20 artículos constituyó la base de la actualmente en vigor. El estudio analítico de esta última nos exime de un estudio más profundo de las disposiciones ya que la mayoría de éstas se han repetido en la N° 11287.

La ley N° 9000 exceptuó del pago del impuesto las transmisiones hechas a favor de las sociedades de beneficencia de la capital y la N° 11376 hizo lo propio con las deferidas al Patronato de la Infancia.

A su vez la ley N° 10.245 del 7 de setiembre de 1917 dispuso la exoneración del pago del impuesto en los casos de transmisión de bienes inmuebles a título gratuito, en la Capital de la República, cuando sean donados con destino a la residencia de las le-

gaciones de países extranjeros, que otorguen reciprocidad.

La ley 11023 del 5 de julio de 1920, impuso diversas modificaciones a la N° 8890, entre otras las que se refiere a la tarifa, que fué la siguiente:

PARENTESCO	1	10.000	10.001	50.000	50.001	100.000	100.001	200.000	200.001	300.000	300.001	500.000	500.001	1.000.000	Más de	1.000.000
	%		%		%		%		%		%		%			%
Entre padres e hijos y cónyuges	1.-	1.50	2.-	2.50	3.50	5.-	7.-	10.-								
Entre otros ascendientes y descendientes	1.50	2.-	2.50	3.-	4.-	6.-	8.-	11.-								
Colaterales 2°	2.-	5.-	5.50	6.50	7.50	9.-	11.-	14.-								
" 3r.	2.50	7.-	8.-	9.-	10.-	11.-	12.-	15.-								
" 4°	3.-	8.50	9.50	10.50	11.50	12.50	14.-	16.-								
Otros parientes y extraños	10.-	12.-	15.-	17.-	18.-	19.-	20.-	25.-								

Esta ley dispuso por su art. 3° que toda herencia, legado o donación hecha a favor del gobierno nacional, provincias o municipalidades, con destino a construcción o sostenimiento de hospitales, asilos o establecimientos de asistencia social o de instrucción pública, queda exceptuada del impuesto.

Modificó además el art. 12 de la ley 8890 referente a los casos en que dolosamente se hubiera pretendido disminuir el capital hereditario estableciendo una multa de 3 a 5 veces el monto del impuesto que se hubiera querido eludir. La ley antes mencionada imponía directamente el quíntuplo del monto evadido.

Disminuyó el interés del 6 al 4 % en los casos en que el juicio sucesorio no se inicie dentro del año. Asimismo derogó totalmente la ley 10219.

La ley actualmente en vigor es la N° 11287 del 29 de noviembre de 1923 con las modificaciones introducidas a su texto por las leyes Nros. 11583, 11821 y 11683.

Cabe mencionar la ley N° 11376 del 8 de octubre de 1926 que exoneró del pago del impuesto a las herencias deferidas al Patronato de la Infancia y la N° 11382 que extendió los beneficios del art. 5° de la ley 11287 a las Universidades Nacionales.

La ley 11283 modificó elevando la escala del impuesto establecido por el art. 2° de la ley 11287.

Finalmente el art. 14 (art. 25 del texto definitivo) de la ley 11821 del 10 de octubre de 1933 aumentó los porcentajes esta-

blecidos en la ley 11583 en las hijuelas que excedan de 500.000 pesos y no pasen de 1.000.000 y en las que sobrepasan esta suma. Todo ello será materia de estudio en el capítulo siguiente.

De lo expuesto surge como característica definida de las diversas modificaciones introducidas a la ley 14855, el aumento de las tasas impositivas en forma cada vez más creciente lo que ha repercutido, lógicamente, en la elevación del rendimiento del impuesto, conforme se ha de ver oportunamente en la estadística de recaudación que se agrega a este trabajo.

C A P I T U L O V

LA LEY ACTUAL N° 11.287 - SU CRITICA

1 - Actos sujetos al gravamen - 2 - Los tipos impositivos - 3 - Mínimo no imponible - 4 - Exoneraciones al pago del impuesto - 5 - Determinación del activo neto de la sucesión - 6 - Procedimiento para fijar el valor de los bienes - Liquidación, provisoria y definitiva para el pago del impuesto - 7 - Reducciones por transmisiones sucesivas - 8 - Multas por ocultación dolosa de bienes - 9 - Pago del impuesto en el caso de existencia de un solo heredero - 10 - Demoras en el pago del impuesto - 11 - Disposiciones que garanten el pago del impuesto - 12 - Forma de pago - 13 - Percepción y control del impuesto - 14 - Gravamen sobre el usufructo, la nuda propiedad y la renta vitalicia - 15 - Denuncias - 16 - Depósito de los sellos para pago del impuesto - 17 - Disposiciones varias - 18 - Recargo por ausentismo - 19 - Transmisiones efectuadas a sociedades anónimas - 20 - Prescripción - 21 - Reducido y destino del impuesto -

La ley que grava las sucesiones, actualmente en vigencia, es la que lleva el número 11.287 con las modificaciones a ella introducidas por las leyes Nros. 11.583, 11.821 y 11.683, habiendo sido ordenado su texto por el decreto N° 109.402 del 10 de julio de 1937.

Juzgamos que el análisis de la ley en vigor es de fundamental importancia al objeto de este trabajo. De acuerdo con ello entendemos que corresponde un estudio minucioso de las disposiciones contenidas en sus diversos artículos, cada uno de los cuales

examinaremos separadamente.

1 - Actos sujetos al gravamen.

"Art. 1. (Ley 11.287, art. 1°).- 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 e inmuebles, créditos, valores, 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.

Conforme al texto de este artículo el acto que genera el tributo es aquel que tiene como finalidad un enriquecimiento a título gratuito. El impuesto recae sobre el heredero, sobre el monto de las hijuelas, legados, anticipos de herencia o donaciones. No se distingue entre sucesiones testamentarias o ab-intestate.

El impuesto sobre la herencia constituye uno de los tributos más equitativos, conforme a la opinión de tratadistas modernos, y su oportunidad no puede discutirse. Según expone C.B. Fillerbrown en "Taxation" el impuesto a la herencia, es un gravamen sobre la transferencia de bienes de una generación a otra. La idea es sencilla, pero la ejecución implica serios problemas de justicia social. Si aceptamos el criterio del profesor Seligman, el impuesto se basa en la teoría del producido accidental complementado por la idea del privilegio de sucesión. Ella se armoniza con la base general del impuesto, la facultad o capacidad contributiva del individuo.

Nuestra ley ha adoptado el procedimiento de gravar la hijuela hereditaria. En otros países no solo ella se ha considerado materia imponible, sino también el acervo total dejado por el causante. Así en Inglaterra tenemos ambos impuestos, lo mismo que en España, Estados Unidos, etc. Entre nosotros la aplicación de este último tropieza con dificultades de orden constitucional, lo que no ha impedido sin embargo, que se hayan presentado diversos proyectos para su implantación. Tales son uno del Dr. Federico Vinado del año 1932 y otro del Poder Ejecutivo del año 1934, que no excluía el impuesto a las porciones hereditarias, sino que por el contrario lo complementaba. Ninguna de estas dos iniciativas ha prosperado. Cabe hacer notar que el impuesto al monto global atrasa sobre todo por su alto rendimiento, de ahí su implantación en numerosos países. Seligman considera que un sistema tributario moderno debe incluir las dos formas impositivas.

De acuerdo con lo que dispone el artículo 3476 de nuestro Código Civil, toda donación entre vivos hecha a un heredero forzoso que concurre a la sucesión del donante, se considera un an-

ticipo de herencia. En virtud de ello es inobjetable que pese sobre tal anticipo, el gravamen. Por otra parte el artículo 3477 dispone que los ascendientes o descendientes, legítimos o naturales, que hubiesen o no aceptado la herencia con beneficio de inventario, deben reunir a la masa hereditaria los valores dados en vida por el difunto. La colación, dice el art. 3478, es debida por el coheredero a su coheredero, no es debida ni a los legatarios, ni a los acreedores de la sucesión.

En general ha sido establecido por nuestros tribunales, que la entrega de bienes a uno o todos los herederos debe considerarse un anticipo de herencia y por lo tanto sujeto a la carga impositiva; ello no obstante y por el mismo tribunal que había sentado esa doctrina, se falló en un caso en el sentido de que no se trataba de un anticipo sino de una donación (C.C. la. Cap.Fed. J. A. tomo 47 pág. 920/1) Cabe considerar que este principio lleva implícito la evasión del impuesto; para evitarla algunas leyes extranjeras establecieron que para el caso de donaciones sucesivas a herederos, estas deberán sumarse a fin de determinar la tasa impositiva a aplicar.

Conforme lo dispone el art. 3751 pueden legarse todas las cosas y derechos que estén en el comercio, aún los que no existen todavía, pero que existirán después. Hay tres clases de legados: de parte alícuota, de cosa determinada o cierta y de una cantidad o suma de dinero. La ley los grava todos, aun aquellos que tuvieran el carácter de compensatorios, retributivos o con cargo.

En Inglaterra se gravan los legados con tipos graduados en relación al parentesco del legatario con el causante. Están exentos los pequeños legados.

La ley francesa del 9 de noviembre de 1910 exceptuó del impuesto a los legados hechos a Corporaciones públicas, hospitales e instituciones benéficas. Estableció tipos impositivos de favor para todos aquellos cuyos beneficiarios fueran instituciones culturales, de utilidad pública, o los mutilados de guerra, etc. Las donaciones a herederos están sometidas al mismo régimen tributario que las sucesiones.

En Alemania la ley del 16 de octubre de 1934 exceptuó del gravamen los legados y donaciones hechas a favor del Reich, de un Estado o de una comuna. Se gravan todos los demás.

En España existen reducciones del impuesto en los casos de legados hechos a favor de establecimientos de beneficencia e instrucción pública o privada, del Cuerpo de Mutilados de Guerra por la Patria, del Patrimonio de Auxilio Social, de asociaciones obreras que persigan fines instructivos o de mejoramiento de condiciones de trabajo. En cuanto a las donaciones se encuentran sujetas a la imposición tácita, las intervivos como las mortis-causa.

En los Estados Unidos de Norte América no se establece la exención del impuesto sino en casos especiales. Cabe sin embargo mencionar que en algunos estados se admiten exenciones cuando el legado se emplee en obras públicas.

2 - Los tipos impositivos

"Art. 2° - (Ley 11.287, art. 2°; ley 11.583, arts. 1° y 2°, "y ley 11.821 art. 25). Este impuesto, cuyo producido total "formará parte del tesoro escolar, creado por el artículo 14 "de la ley 1.420, sobre educación común, será aplicado de "acuerdo con la siguiente escala en relación al parentesco "y según la suma recibida.

SUMA Y PORCENTAJE DEL IMPUESTO A PAGAR

		Entre padres	hijos conyugues entre otros as- cendientes y descendientes	Colaterales segundo grado	Colaterales tercer grado	Colaterales cuarto grado	Otros parientes y extraneos
De 1 a	3.000	1/2	1.-	4.-	6.-	8.-	10.-
De " 1 a	6.000	1.-	1 1/2	5.-	7.-	9.-	12.-
De " 1 a	10.000	1.1/2	2.-	6.-	8.-	10.-	14.-
De " 1 a	25.000	2	2 1/2	7.-	9.-	11.-	16.-
De " 1 a	50.000	2 1/2	3.-	8.-	10.-	12.-	18.-
De " 1 a	100.000	3.-	4.-	9.-	11.-	13.-	20.-
De " 1 a	200.000	3 1/2	5.-	10.-	12.-	14.-	22.-
De " 1 a	300.000	4.-	6.-	11.-	13.-	16.-	24.-
De " 1 a	500.000	5.-	7.-	12.-	15.-	18.-	26.-
De " 1 a	1.000.000	6.30	8.40	14.70	18.90	21.-	29.40
De " 1 a	más de 1.000.000	8.50	11.-	17.60	22.-	24.20	33.-

"El producido formará parte del tesoro escolar y será liquidado y percibido conforme a lo dispuesto en la presente ley."

Según sean sus tipos impositivos los impuestos sobre las herencias pueden ser fijos, proporcionales y progresivos. Son fijos los que consisten en el pago de una cantidad constante por herencia, proporcionales los que gravan todas las herencias con un mismo porcentaje y progresivos aquellos en que las cuotas tri-

butarias representan porcentajes variables.

Los impuestos progresivos pueden graduarse de acuerdo a cinco criterios. El primero es la magnitud del volumen de la herencia, el segundo la magnitud de la porción hereditaria, el tercero el parentesco del heredero con el causante, el cuarto la manera como se defiere la herencia, por testamento o ab-intestato, y por último el quinto, que tiene en cuenta la fortuna que ya tenía el heredero en el momento de recibir la herencia.

Actualmente se considera que toda ley impositiva es conseguir la igualdad de sacrificio.

Dice Seligman en "Essais sur l'impôt" que la justificación lógica de los derechos de sucesión se basa en la facultad o capacidad contributiva del individuo; el impuesto sucesorio debería ser considerado como un impuesto sobre la persona que hereda, más bien que sobre sí mismo. Si el impuesto es proporcional, la diferencia es pequeña, pero si nos encontramos en presencia de un impuesto progresivo esa diferencia es importante. Admitiendo el impuesto progresivo, agrega, nos encontramos enseguida frente al problema de la graduación o progresión de las tasas. La

graduación según la relación de parentesco ha sido aceptada casi en todo el mundo, en cambio la progresión según el monto ha sido objeto de controversias. Esta cuestión ha sido plenamente discutida y hemos llegado a la conclusión de que la teoría de la progresión es aplicable al impuesto sucesorio más que a ninguna otra partida del sistema fiscal. Una ascensión cualquiera de la progresión es a la vez deseable y practicable; fundamos nuestra defensa de la progresión sobre la teoría de la limitación de las herencias, sobre la facultad o sobre la compensación.

En ciertas provincias canadienses, sigue diciendo el mismo tratadista, en las colonias australianas, en los cantones suizos y asimismo en Inglaterra las tasas no solo son progresivas, sino, más aún, fuertemente progresivas. En los Estados Unidos existe también al presente un movimiento muy marcado en favor del impuesto progresivo sobre las sucesiones.

El autor citado manifiesta que el impuesto a colaterales es producto de las dos o tres últimas décadas. En cambio el impu-

to sobre las sucesiones en línea recta hizo su aparición un poco más tarde. Fué establecido primero con tiridez y con tasas insignificantes y a veces se redujeron a aplicarlo a la riqueza mobiliaria. Poco a poco las tasas fueron aumentadas, las excepciones reducidas y el impuesto aplicable a todo bien. Fué primeramente establecido en Nueva York en 1891. Las tasas progresivas son naturalmente más numerosas y más elevadas para el impuesto sobre las sucesiones colaterales. No encuentra bien proporcionado en 12 estados. La graduación que al principio fué del 1 1/2 % a 3 % y hasta 4 % se aumentó al 10 % (Colorado, Dakota del Sur, Illinois) 12 % (Texas y Washington) 15 % (Carolina del Norte, Idaho, Kansas, Minnesota, Virginia Occidental y Wisconsin) y 25 % (California). En fin se puede agregar que no solo los tipos impositivos han ido elevando poco a poco, sino que las excepciones se han ido gradualmente reduciendo. Relacionado con las herencias colaterales son en general al presente de \$ 100.- a \$ 2.000.- pero para las sucesiones en línea directa las excepciones son más elevadas variando de \$ 5.000 a \$ 10.000, llegando hasta \$ 20.000 en Illinois, \$ 24.000 en California y \$ 25.000 en

Virginia Occidental.

La legislación impositiva actual norteamericana, hace recaer el gravamen sobre el monto global de la herencia según su cuantía sin tomar en consideración el parentesco del causante con los herederos. Existen dos impuestos federales el "basic estate tax" y el "additional estate tax". Para la aplicación de cada uno se deduce una cantidad que se exceptúa del pago del impuesto y el resto se divide en fracciones a las cuales se aplica la tasa respectiva. El importe deducible y exento para el "basic estate tax" es de 100.000 dólares y de 10.000 para el "Additional estate tax". De la aplicación combinada de ambos impuestos resultan gravadas las fracciones según lo indican estos ejemplos:

1 a	50.000 dólares	3 %
50.000 a	60.000 "	25 %
150.000 a	600.000 "	35 %
1.000.000 a	1.250.000 "	39 %
5.000.000 a	6.000.000 "	67 %
Más de	10.000.000 "	77 %

A todo esto cabe agregar que todos los Estados tienen impuestos sobre las porciones hereditarias. Lo satisfactorio en los Estados es descontable al pagar el "basic estate tax" hasta el 80 %

de la cuota de éste.

Los impuestos estaduales para herencias en línea recta van por lo general del 1 % para aquellas hasta 25.000 dólares hasta el 10 % para las superiores a 500.000. En cuanto a las herencias deferidas a colaterales son gravadas con el 4 % las que no alcanzan a 25.000 dólares, y con el 30 % las que sobrepasan los 100.000 dólares.

En Inglaterra, como ya se ha dicho, existe el "estate duty" que grava el caudal relicto según su monto exclusivamente y va del 1 % para las herencias de 100 a 500 £ hasta el 65 % para las que sobrepasan los 2.000.000 de libras (Finance Act. de 1940). Además de esto se hallan en vigor los impuestos que gravan directamente a los herederos, legatarios y donatarios, que son el "Legacy duty" y el "Succession Duty". Sus tasas son las siguientes: Línea recta y cónyuges £ 1 %; Hermanos y sobrinos £ 5 %; Otros colaterales y extraños £ 10 %.

Las exenciones corresponden: la viuda o hijo menor de 21 años, cuando la herencia o legado no exceda de £ 2.000, cuando el monto total de la sucesión no exceda de 100 £, herencia de

soldados y marinos muertos en actos de servicio. En general la ley inglesa es parca en excepciones.

En Francia rige la ley del 9 de Noviembre de 1940. Las tasas impositivas son progresivas y las tarifas están construídas teniendo en cuenta además del parentesco y la cuantía de la hijuela, el número de componentes de la familia. (Véase al respecto el cuadro inserto en la pág. 65).

Por otra parte se tiene en cuenta también la familia del heredero. Si tiene tres hijos en el momento de la sucesión la cuota del impuesto es reducida en un 75 %, si tiene 4 en un 100 % sin que la reducción total pueda exceder de 50.000 francos por hijos más allá del segundo. Cuando el heredero tenga 30 años y ningún hijo en el momento de la sucesión, su cuota sufrirá un recargo del 15 %.

En Alemania, la ley de 1925, modificada levemente por la de 1934, divide a los herederos en cinco clases, aplicándose a cada uno, según el monto de la hijuela, un tipo impositivo progresivo, según puede observarse en el cuadro inserto en la pág.71).

En Italia existió el impuesto a las hijuelas hereditarias

conforme al monto de estas y en relación al parentesco. Las tasas son las que indica el cuadro correspondiente (pág. 75).

En este país por decreto-ley del 4 de mayo de 1942 se creó un impuesto global que grava las herencias que excedan de 50.000 liras. Para su aplicación, el caudal relicto se divide en fracciones. Los tipos van del 1 % para herencias hasta 100.000 liras, a 10 % para las superiores a 10.000.000.-

Como ya se ha visto en el cuadro respectivo, en Rusia las tarifas progresivas son muy altas y están graduadas según la clase a que pertenezcan los contribuyentes. Para los incluidos en la segunda y tercera categoría el gravamen llega al 90 %. La forma de imposición, según refiere Balseña y Morera, es progresiva, pero respeta los tipos establecidos para las sumas menores.

En España existen los dos impuestos. El que pesa sobre el acervo total va del 1 al 10 % y el que somete a tributación las hijuelas hereditarias (ver pág. 82). La parte correspondiente del impuesto sobre el caudal relicto se deduce de cada hijuela, a efectos de fijar la base imponible del impuesto de cada una de estas. Característica de la ley española es la progresión lenta

según el monto de la porción hereditaria, la que se revela más pronunciada según el grado de parentesco.

Sobre la cuota tributaria existe en algunos casos un recargo para las herencias ab-intestato. Este recargo se aplica a las de hermanos cuando el causante fallezca después de cumplir los cuarenta años y a todas las herencias a colaterales de tercero y cuarto grado. El recargo es del 25 % de la cuota correspondiente.

En Bélgica rige el "Código de los derechos sucesorios" del 31 de marzo de 1936. Tiene en cuenta para el establecimiento de los distintos tipos impositivos el importe de la herencia y el grado de parentesco. Para las herencias en línea recta los tipos van del 1.25 al 14 %, entre esposos sin hijos ni descendientes comunes del 6 al 28 %, entre hermanos del 10 al 53 %, entre tíos y sobrinos del 12 al 55 %, entre tíos-abuelos y sobrinos-nietos del 14 al 57 % y entre otras personas del 16 al 60 %.

En Chile rige una escala progresiva sobre el valor líquido de cada hijuela. En línea directa la tasa impositiva oscila entre el 1 % y el 14 %, nietos 2 a 16 %, descendientes después de

2° grado 3 a 17 %, ascendientes después de primer grado, hermanos y medio hermanos y afines en primer grado 9 a 28 %, colaterales 3° grado 12 a 32 %, colaterales 4° grado 16 a 37 %, otros beneficiarios 20 a 40 %. En los casos de herencias ab-intestato, los colaterales después del segundo grado abonan un recargo del 30 %.

En Brasil el gravamen es únicamente estadual. Así en Río de Janeiro para herencias en línea recta el impuesto es del 3 %, ascendientes 4 %, cónyuge sobreviviente y hermanos 10 %, tíos y sobrinos 18 %, otros colaterales hasta 6° grado 22 %, parientes por afinidad y extraños 25 %. En el Estado de San Pablo existe el impuesto progresivo de acuerdo al monto de la herencia y al grado de parentesco, recayendo sobre los bienes situados en el Estado. En Minas Geraes el impuesto es del 3 % para herencia en línea recta, 15 % para colaterales hasta 4° grado y 25 % para otros colaterales y extraños. En Bahía las herencias deferidas a cónyuges tributan del 5 al 10 %; hermanos del 10 al 15 %; otros colaterales 15 a 25 % y extraños 25 a 30 %. Santa Catalina herencias necesarias 3 %, ascendientes o descendientes que no son herederos necesarios 5 %, hermanos, cónyuge heredero por testamento

te 10 %, cónyuge heredero ab-intestato 5 %, otros parientes hasta el 5° grado civil 15 % extraños 20 %. Paraguay: la graduación es como en otros estados conforme al parentesco. Los tipos impositivos están comprendidos entre el 1 % para los herederos necesarios y el 22 % entre extraños. En Pará se debe distinguir entre las herencias ab-intestato y las testamentarias. Las primeras se encuentran gravadas entre el 2 % y el 20 % y las segundas entre el 5 y el 25 %. Por último en el Estado de Paraná las herencias en línea recta están gravadas con el 1 % las necesarias y con el 5 % las no necesarias, cónyuges 5 %, hermanos, tíos y sobrinos 15 %, otros parientes hasta el 6° grado 18 % y extraños 25 %.

En Colombia el gravamen se percibe sobre la masa global sin tener en cuenta el parentesco de los herederos con el causante. La tarifa es del 1 % para las herencias de 3.000 a 50.000 y del 7 % para las que exceden los \$ 2.000.000. También existe en este país el impuesto que grava cada porción hereditaria, que es progresivo por capas, graduado según el monto y parentesco.

Citaré por último la legislación mejicana. En este país la

ley del 7 de setiembre de 1940 somete al gravamen las porciones líquidas hereditarias de cada heredero y los legados que correspondan a cada legatario. La tarifa es gradual progresiva de acuerdo al monto de la herencia y al parentesco. Este último está dividido en ascendientes o descendientes consanguíneos o afines, cónyuge concubina, padres adoptivos e hijos adoptivos, que constituyen el primer grupo, y los que están dentro del parentesco colateral por consanguinidad o afinidad de 2° grado, 3er. grado y 4° grado y extraños que forman los tres grupos restantes. Para el primer grupo las herencias hasta \$ 1.000.- están exentas. Desde esa suma en adelante los gravámenes son del 4.1 % al 29 %. En el segundo grupo los coeficientes impositivos van del 6 al 36 %, en el tercero del 8 al 14 % y en el último del 20 al 64 %. El art. 4° de la ley establece que si el monto del capital hereditario o legado no coincide exactamente con alguna de las cantidades cerradas que grava la tarifa, para hacer el cálculo del impuesto se dividirá el líquido gravable en dos porciones; una formada por la cantidad cerrada más alta que contenga el capital hereditario o legado, a la cual se aplicará la cuota correspondiente,

y otra por el excedente, la que se gravará con la cuota inmediata cuantitativamente superior. El art. 5° de la misma ley dispone, que si se tratara de sucesiones intestadas, las cuotas de la tarifa serán aumentadas, a partir del 2° grado en un 10 %.

El art. 2° de la ley argentina impone el concepto del impuesto progresivo según el monto y el grado de parentesco. El tipo de progresión es suave, puesto que va del 1/2 % al 8,5 % para sucesiones entre padres e hijos y cónyuges.

En realidad la determinación de la progresividad depende de diversos factores. Según afirma William J. Schultz, no existe una teoría verdadera e inmutable para la fijación del límite de esa progresividad.

Se ha intentado, según el autor citado, dar una expresión matemática de la aceleración o razón del crecimiento de las tasas del impuesto a las herencias. El Estado de Massachusetts designó una comisión especial para el estudio de la progresividad racional de las tasas. La fórmula que recomendó fue la siguiente:

$$I = \frac{T - \sqrt{1000 \times T}}{10}$$

donde I es el impuesto que corresponde al monto de la sucesión o

tramo de la escala que le comprende, representando T dicho tramo o monto del acervo hereditario.

No puede discutirse hoy el impuesto progresivo aplicado a la transferencia de la riqueza a título gratuito. El problema reside en encontrar un límite justo y conveniente a la aceleración de la progresividad. Las leyes de los diversos países no coinciden en ella, porque las razones que han hecho introducir la progresividad, dice Pitti, son múltiples, aunque prevalecen las de orden práctico, sociales y económicas.

La muerte del padre es frecuentemente, según el autor antes citado, además de un gran dolor un perjuicio económico; pero resulta muy distinto si se trata de un "tío de América", o de un amigo o de un conocido que os deja su fortuna. Sin eximir a los descendientes en línea directa, hay que afectarles menos y, si es posible, en los límites restringidos, que de acuerdo al carácter de la sucesión sean justos. Tal desideratum ha sido alcanzado por todas las legislaciones.

La escala progresiva de nuestra ley la consideramos suave. La que consignan las leyes de otros países son superiores. Algr-

nos autores sostienen que la tasa sucesoria, conspirando contra el patrimonio dejado a los herederos, es causa de disgregación familiar. Ello a nuestro juicio no es cierto. El núcleo familiar se defiende con otras medidas de orden económico y social. El punto vital de la cuestión, consiste, como ya se dijo antes, en determinar la razón de la progresión. Dentro de este orden de ideas las tasas sucesorias deben pesar más sobre las grandes fortunas, partiendo de reducidas tasas en las pequeñas transmisiones, todo ello en función del grado de parentesco.

En "The next five years" libro que vio la luz en el año 1935 en Inglaterra y que fué redactado por personalidades políticas de todos los partidos y de la ciencia, de las letras etc., se dice: "Somos, por consiguiente, de opinión que ninguna objeción puede alegarse, fundada en razones de equidad, contra un nuevo aumento de los impuestos sucesorios. Pero sería prudente considerar si tal aumento tendría efectos dañinos sobre el espíritu de empresa o sobre la formación de ahorros o aumentaría notablemente el peligro de evasión del impuesto". "Estamos convencidos de que, si se adoptasen adecuadas medidas de precaución para las es-

peciales clases de patrimonios de esta especie, sería posible un considerable aumento de los impuestos sucesorios, sin notables perjuicios para nadie ni consecuencias sociales inlesables".

Finalmente cabe mencionar la opinión del economista Tausig que en su obra "Principles of economics" sostiene que existen pocas esperanzas de que la institución de la propiedad privada sea modificada. Considera dicho autor, mucho más probable una extensión del principio de la progresión en la tributación de las herencias y un cercenamiento de las grandes fortunas mediante este proceso.

3 - Mínimo no imponible

"Art. 3° - (Ley 11.287 Art. 3°) Las sucesiones y donaciones en línea recta ascendente y descendente y entre espesos, cuyo monto total sea menor de 8.000.-, quedan exentas del impuesto establecido en esta ley. Para establecer el monto se tendrá en cuenta no sólo los bienes existentes en territorio nacional sino también los de fuera de él."

Los Estados modernos, dice Hitti, al legislar sobre el impuesto sucesorio han introducido o están implantando ciertos cri

terios que parecen los más adecuados para adaptar estos impuestos al fin que rinden. Entre esos criterios merece mencionarse la exención del gravamen a las fortunas mínimas, lo que es aconsejable por razones de conveniencia y de política social.

El examen de las legislaciones de aquellos países, nos demuestra que el límite de exención no se fija solamente con referencia al monto, sino que tiene en cuenta otras condiciones: número de hijos del heredero, cantidad de hijos que dejó el autor de la sucesión, la edad y fortuna del heredero y las cargas de familia.

En cuanto al primer aspecto, es decir el que se refiere a las exenciones con relación al monto de la herencia la legislación extranjera difiere en cuanto a la fijación del límite no imponible. En Inglaterra por ejemplo, se establecen excepciones al pago del impuesto cuando el monto del haber del causante no excede de 15.000 libras y el de cada hijuela de 1.000 libras.

En Estados Unidos la ley de 1932 exceptúa del impuesto federal las herencias de hasta 50.000 dólares. La mayoría de los Estados permiten pequeñas excepciones sin tener en cuenta los viñer-

los de sangre.

La ley alemana de 1934, exime del gravamen en la clase I, las herencias inferiores a 30.000 marcos; en la clase II las inferiores a 10.000, en las clases III y IV las inferiores a 2.000 y en la clase V las inferiores a 500.

En Italia la ley de 1930 exceptuó del pago a las transmisiones en línea recta y entre cónyuges menores de 3.000 liras.

En España existe exención hasta la cantidad de 2.000 pesetas en lo referente al importe global, y hasta 1.000 en el tributo a las porciones hereditarias.

La ley del 7 de setiembre de 1940, de México, exceptúa de todo impuesto las sucesiones cuyo caudal líquido gravable no excede de \$ 140.000 y las porciones líquidas que no pasen de \$ 1.000 heredadas o legadas a favor de los descendientes, ascendientes, hijos adoptivos, padres adoptivos, cónyuge y concubina.

En Uruguay el límite de exención es de quinientos pesos.

Los diversos Estados del Brasil establecen la no obligación de oblar el impuesto fijando a ese efecto distintos límites.

Teniendo presente razones de política social, se establecen

distintas franquicias, dentro de las que cabe considerar en primer término las que otorga la ley francesa de 1940. Sus disposiciones, al legislar sobre las excepciones tienen en cuenta la familia del heredero. Así si éste tiene tres hijos en el momento de la sucesión la cuota del impuesto es reducida en el 75 %, si tiene cuatro, la reducción es del 100 %, sin que esa reducción total pueda exceder de 50.000 francos por hijo más allá del segundo. Cabe consignar también que si el heredero no tiene hijos, su cuota sufre un recargo del 15 %.

La citada ley fija además otros límites que no pueden excederse: 20 % en la línea directa y entre cónyuges cuando el causante deja tres o más hijos; 25 % cuando deja dos; 30 % cuando deja uno; 35 % cuando no deja ninguno. En las herencias entre hermanos el límite es del 40 %; del 45 % entre colaterales de tercer grado, 48 % entre colaterales de cuarto grado y 50 % entre colaterales más distantes y extraños.

Por otra parte cabe mencionar que están exentas del gravamen las herencias de víctimas de la guerra, en línea recta y entre cónyuges.

En Gran Bretaña las viudas y los menores de veintium años están exentos del "legacy duty" y del "succession duty", cuando la herencia o legado no exceda de 2.000 libras, como también las herencias de soldados y marinos muertos en actos de servicio las que no tributan el "estate duty". En general la ley inglesa es parca en exenciones.

En Estados Unidos los diversos Estados conceden exenciones más señaladas en las herencias en línea recta que en las deferidas a colaterales.

En Bélgica la herencia cuyo titular en línea recta es menor de edad, no abona el gravamen cuando aquella no exceda de 3.000 francos.

La ley alemana del 16 de octubre de 1934 otorga exención a las transmisiones a favor de padres, padrastos y abuelos hasta 10.000 marcos y siempre que el heredero fuere incapaz de subsistir a su existencia, o en el caso de que tuviere a su cargo descendientes menores o incapacitados y que a causa de ello no pudieran mantenerse. Este beneficio cesa, si la fortuna del heredero agregada a la recibida por sucesión, supera los 10.000 marcos.

Existe una tendencia a desgravar las herencias cuyos beneficiarios posean numerosa familia o que sean menores de edad. Asimismo el límite no imponible tiende a ser mayor. El tratadista Mario Pugliese en un estudio titulado "Come ripristinare l'imposta di successione" se manifiesta decidido partidario de la legislación federal norteamericana que libera del impuesto una porción considerable del acervo hereditario, agregando que en la legislación italiana ese margen no debe ser inferior a 50.000 liras.

El doctor Mario de Tezanos Pinto en un artículo escrito en la revista de Ciencias Económicas, entiende que al hacer variar la cuota impositiva en función tanto del valor del patrimonio como del grado de parentesco, cuanto de la edad, estado civil y estado de la familia sea de los autores de la sucesión o donación sea de los herederos, legatarios o donatarios, si bien con ello no se resolverá integralmente el problema demográfico, se contribuirá a atenuarlo.

Es indudable que con otras disposiciones de distinta índole, la ley del impuesto a las herencias debiera estructurarse en forma de coadyuvar al fin indicado, es decir, debiera estar hon-

damente impregnada de un superior fin humanista. En este sentido de la ley francesa citada, se acerca al ideal anhelado.

4 - Exoneraciones al pago del impuesto.

"Art. 4° - (Ley 11.287, Art. 4°). Los legados o donaciones he-
chos a instituciones religiosas y de beneficencia y a corpe-
raciones científicas, industriales y educativas, pagarán sin
excepción el impuesto correspondiente. Exonórase del pago
del impuesto, la transmisión de bienes inmuebles a título gra-
tuito en la Capital de la República cuando sean donados con
destino a la residencia de las legaciones de países extranje-
ros y siempre que ofrezcan la reciprocidad".

"Art. 5° - (Ley 11.287, art. 5°) Toda herencia, legado o dona-
ción a favor de Gobierno Nacional, de las Provincias o de las
Municipalidades, con destino a construcción o sostenimiento
de hospitales, asilos o establecimientos de asistencia social
o de instrucción pública, queda exonerada del pago de los im-
puestos que establece esta ley.

"En el caso de herencia, legado o donación a favor del Gobierno
Nacional, de las Provincias o de las Municipalidades, hechas
con anterioridad a la presente ley y que no hubieran todavía
pagado el impuesto, quedarán eximidos de éste.

Las disposiciones transcritas de nuestra ley gravan con el
impuesto, a los legados y donaciones hechos a favor de institucio-
nes religiosas, de beneficencia, científicas, industriales y edu-
cativos, eximiendo, sin embargo, las transmisiones de inmuebles a

título gratuito destinados a residencias de legaciones extranjeras siempre que ofrezcan reciprocidad. Al mismo tiempo están exentos del gravamen las herencias, legados, o donaciones hechas a favor del Gobierno Nacional pero con destino determinado.

La mayoría de las legislaciones extranjeras no siguen el principio sustentado en el primer párrafo del art. 4.º de la ley. Se considera necesario al respecto, no afectar a las instituciones benéficas cuando sus fines son de interés público. Es sin embargo combatido por algunos autores, la exoneración del impuesto, de los legados o donaciones hechas a las instituciones religiosas, pese a que estas cumplen con altos fines espirituales que redundan en beneficio directo de la salud moral del pueblo. En cuanto a las transmisiones hechas al Estado, provincias y municipalidades es unánime en la ley extranjera las disposiciones que las eximen del impuesto.

La "Succession Duty Act" establece en Inglaterra que están exentas del pago de ese impuesto las transmisiones hechas a los patronatos religiosos. No rige esa franquicia para las herencias y legados efectuados a favor de entidades benéficas o culturales

las que pagan los tipos máximos de los "legacy y succession duty" y del "estate duty".

De acuerdo con la ley alemana de 1934, las transmisiones hechas a favor del Reich, de un Estado o de una comuna, como también las efectuadas a iglesias e instituciones o sociedades con personería jurídica cuyos fines sean exclusivamente religiosos o de beneficencia, están exentas. Asimismo las donaciones o legados para fines religiosos o de beneficencia hechos a entidades extranjeras gozan de exención solo en caso de reciprocidad.

En Francia, la ley de 1940, exceptuó del impuesto a los legados hechos a corporaciones públicas, hospitales e instituciones benéficas. Además de ello se contemplan reducciones para los legados a instituciones culturales de utilidad pública.

La ley italiana admite exenciones en aquellas transmisiones hechas a favor de provincias, comunas y otras entidades morales, reconocidas cuando su fin sea la beneficencia, la educación o la instrucción.

En España la ley en vigor concede reducciones al gravamen aplicables a herencias y legados deferidos a establecimientos de

beneficencia o instrucción pública privada, a asociaciones obreras que persigan fines instructivos o de mejoramiento de las condiciones de trabajo, cooperativas de socorros mutuos y los destinados a la construcción y reparación de templos católicos.

Según lo dispone el "Código de Derechos Sucesorios" de Bélgica, gozan de reducciones impositivas los legados hechos a favor de las provincias, comunas, establecimientos públicos y otras instituciones sin fines lucrativos.

En Estados Unidos los legados para beneficencia, fines religiosos o propósitos de utilidad general están exceptuados del gravamen. Algunos estados exigen para hacer efectivas estas franquicias que la donación o el legado sea invertido en el mismo estado.

Los diversos estados brasileños exceptúan de la carga a las transmisiones hechas a algunas instituciones benéficas de enseñanza y cultura física.

Como se observa todos los países, excepción hecha de Gran Bretaña, conceden exenciones o reducciones del impuesto a aplicarse sobre herencias, legados o donaciones hechas a instituciones benéficas en general y religiosas.

5 - Determinación del activo neto de la sucesión

"Art. 6° - (Ley 11.287, art. 6°). El impuesto será liquidado
"sobre el activo neto del causante deducidos los gananciales
"que corresponden al cónyuge superviviente y las deudas a cargo
"del difunto cuya existencia en el día de la apertura de su-
"cesión pueda ser plenamente justificada.

"Cuando en el acervo hereditario figuraran bienes situados unos
"en jurisdicción nacional y otros fuera de ella, las deudas
"se deducirán en proporción al valor de los respectivos bienes."

"Art. 7° - (Ley 11.287, art. 7°) Las deudas declaradas paga-
"bles después de la muerte del autor de la sucesión a favor
"de sus herederos, donatarios o legatarios o personas inter-
"puestas, 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 espo-
"sa 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 artículo 3279 de nuestro Código Civil establece que la
sucesión es la transmisión de los derechos activos y pasivos que
componen la herencia de una persona muerta, a la persona que so-
brevive, a la cual la ley o el testador llama para recibirla.
Es decir, se transmite el patrimonio en su universalidad.

A su vez el art. 3410 dispone que cuando la sucesión tiene

lugar entre ascendientes y descendientes, el heredero entra en la posesión de la herencia desde el día de la muerte del autor de la sucesión, sin ninguna formalidad o intervención de los jueces. No ocurre lo mismo con los otros parientes, cónyuges, hijos y padres naturales, los que no pueden tomar la posesión de la herencia sin pedirla a los jueces. Estos últimos mientras la posesión no esté dada no pueden ejercer ninguna acción sobre los bienes. Una vez concedida la posesión, quedan en la misma situación que los ascendientes y descendientes.

El heredero que ha entrado en la posesión de la herencia o que ha sido puesta en ella por el juez competente, dice el art. 3417, continúa la persona del difunto y es propietario acreedor o deudor, de todo lo que el difunto era propietario acreedor o deudor, con excepción de aquellos derechos que no son transmisibles por sucesión. Los frutos y productos de la herencia le corresponden.

Por su parte el art. 3218 enuncia que el heredero sucede no solo en la propiedad sino también en la posesión del difunto.

De acuerdo con las disposiciones aludidas la herencia se de-

fiere en el instante mismo del fallecimiento, implicando la transmisión de todos los derechos, activos y pasivos. El gravamen se impone sobre la mencionada transmisión, lo que involucra tomar el estado y condición de los bienes en ese instante. El impuesto se percibe al exteriorizarse aquella.

Determinado el momento en que el gravamen se hace exigible, corresponde decir sobre que se aplica. Con referencia a ello la ley es explícita al decir que el impuesto será liquidado sobre el "activo neto" del causante, deducción de los bienes gananciales que corresponden al cónyuge supérstite y las deudas a cargo del difunto cuya comprobación pueda efectuarse plenamente.

Para determinar ese activo neto debemos tener por una parte todos los bienes de la sucesión considerados en un sentido amplio tales como inmuebles, muebles, créditos, valores etc. y por el otro las deudas e cargas que constituyen el pasivo. Sin embargo, no todo el pasivo sucesorio es descontable a los efectos del cálculo del impuesto.

Así si analizamos en conjunto los dos artículos, el 6° y el 7°, tenemos dos rubros del pasivo sucesorio, las deudas a cargo

del difunto por una parte y por la otra, las cargas, ocurridas después del fallecimiento. Las primeras son descontables en su totalidad, las segundas no se deducen. Previo a ello deben separarse del caudal sucesorio los bienes gananciales, por tratarse de bienes propios del cónyuge superviviente.

La legislación extranjera reconoce en general como deducibles las deudas a cargo del difunto. Así en Inglaterra se admiten como descontables las deudas del causante a favor de acreedores con domicilio en ese país, las deudas hipotecarias y cargas a término y los gastos funerarios razonables.

En Italia se deducen las deudas "ciertas y líquidas" existentes al día que se abra la sucesión, que resulten de acto público o de sentencia definitiva, las deudas que constan en instrumento privado con fecha cierta anterior a la apertura de la sucesión, las deudas a la administración pública aún que se liquiden posteriormente y las que se justifiquen hasta dos años después del deceso.

En Alemania, el impuesto a las herencias satisfecho en país extranjero de bienes depositados en ese país, puede, en algunos

casos ser descontado del impuesto alemán.

La legislación rusa admite la deducción del activo hereditario de las cuentas derivadas del entierro del causante, con excepción de las que se relacionan con las ceremonias religiosas.

En España se consideran deducibles tanto con referencia al impuesto sobre el volumen global como el que grava las porciones hereditarias: los censos, pensiones, u otros gravámenes, que afectan a los bienes y disminuyen su valor. También se descuentan las deudas hipotecarias, aunque esta deducción tiene un carácter especial, ya que si bien se deducen de la herencia para calcular la base imponible, no quedan exentas de tributar por Derechos Reales.

A fin de evitar defraudaciones, las deudas deben justificarse a satisfacción de la Administración, por los medios de prueba admisibles en derecho, y que además se ratifique la deuda en documento público por los herederos.

La legislación norteamericana acepta en general el descuento del acervo hereditario de las deudas del causante comprobadas fehacientemente, los gastos funerarios razonables, los gastos causi-

dicos normales como así los litigiosos para probar la validez del testamento.

Finalmente y en lo que concierne a este tópico cabe mencionar las disposiciones que contiene la ley mejicana del año 1940. Son deducibles: las indemnizaciones y la reparación del daño por la muerte del autor de la herencia, que perciban los herederos o legatarios; el importe de los seguros sobre la vida del autor de la herencia, cuando se determine personalmente el beneficiario; los fondos de defunción que haya tenido el autor de la sucesión en sociedades mutualistas; los depósitos en cuentas de ahorro y las cantidades provenientes de títulos o contratos de capitalización; los demás casos de exención señalados en el Código Fiscal de la Federación. Además de las expuestas deberán efectuarse las siguientes deducciones: las deudas a cargo del autor de la sucesión que consten en escritura pública, los impuestos o derechos cuyo pago haya dejado pendiente el causante, el importe de las deudas mortuorias o gastos de funerales sin exceder de \$ 500.- con exclusión absoluta de los que se hagan en monumentos o ceremonias religiosas y los gastos por concepto del juicio su-

cesorio sin poder excederse del porcentaje autorizado en base al monto del caudal líquido hereditario.

Asimismo los créditos hipotecarios deberán deducirse cuando el inmueble que les sirva de garantía, esté ubicado en el Distrito o Territorios Federales, sin que en ningún caso la deducción puede ser mayor que el monto del valor del inmueble. Los créditos personales se descontarán proporcionalmente al monto total del acervo hereditario. Para calcular este deberán tomarse en cuenta todos los bienes que el autor de la herencia haya dejado en la República, después de haber hecho la deducción de los créditos hipotecarios.

6 - Procedimiento para fijar el valor de los bienes - Liquidación provisoria y definitiva para el pago del impuesto-

"Art. 8 - (Ley 11.287, art. 8°). 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, 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 va-
"luación especial a que se refiere el inciso b).

"Cuando entre los bienes inmuebles sujetos al pago del impues-
"to, hubiese alguno gravado con hipoteca, la liquidación se ha-
"rá sobre el valor de tasación".

"Art. 9 - (Ley 11.287, art. 9°). Si después de abonado el im-
"puesto de acuerdo con el valor dado a los bienes en el artículo
"lo anterior y antes de la inscripción de las respectivas hi-
"puotecas en el registro de la propiedad, se tasan o se venden
"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".

"Art. 10 - (Ley 11.287, art. 10) En caso de venta judicial de
"los bienes muebles o inmuebles, el impuesto se liquidará so-
"bre el precio de venta.

"Art. 11 - (Ley 11.287, art. 11). Cuando en los bienes sucesos-
"ricos hubiese valores, títulos o acciones, el impuesto se li-
"quidará sobre su valor venal".

El valor de los bienes debe remontarse a la época de inicia-
ción de la sucesión.

En cuanto dicho valor se refiere a los bienes inmuebles cabe
seguir, según la situación de éstos, dos criterios: si las propie-

dades se encuentran ubicados en territorios nacionales, se tomará en cuenta el valor asignado para la contribución territorial; si por el contrario los mencionados bienes se hallan situados en la Capital Federal, entonces se realizará una valuación especial que ha de practicar la Administración General de Contribución Territorial, la que debe entenderse, firme e irrevocable, según lo ha establecido la jurisprudencia, cuando aparece consentida por los interesados o ha sido objeto de revisión en última y definitiva instancia por la junta creada por el art. 6° de la ley 11.265.

Los interesados pueden solicitar que la valuación sea efectuada judicialmente, pero a los efectos del pago del gravamen, el valor de esta tasación solo será tenido en cuenta en el caso de que resulte superior al que indica la ley en los apartados a) y b) del art. 8°.

La tasación judicial se hace necesario cuando existen bienes gravados con hipoteca. La liquidación en estos casos, deberá practicarse sobre el valor tasado sea menor o mayor que la valuación, conforme así se ha establecido por los tribunales.

Otra variante impone el art. 9°, ya que, si después de haber-

se abonado el impuesto conforme al valor dado a los bienes por el artículo 8°, y antes de la inscripción de las hijuelas en el Registro de la Propiedad, se tasaran o se vendiesen, el pago hecho se considera provisorio por tres años, y el definitivo se hará liquidando el impuesto sobre el valor que resulte de esta última tasación o venta, pero siempre que esta no resulte inferior a la primitiva. Cabe agregar, que en caso de venta judicial, el impuesto se liquidará tomando en cuenta el precio de venta.

Dado que por medio del juicio sucesorio, se llega a la determinación de los valores, el Consejo Nacional de Educación interviene en él y en todas aquellas diligencias que tengan por objeto la fijación de aquellos. Si se trata de calcular el capital del causante, en su casa de comercio o por su participación en una sociedad de índole comercial, el Consejo acepta, en el caso de que la contabilidad sea llevada correcta y regularmente, para los inmuebles los valores de libros, pero siempre que estos reflejen un valor mayor a los certificados por la contribución territorial.

En lo referente a los bienes muebles el valor, según la ley,

será establecido por tasación. Si se efectúa su venta judicial, entonces es el valor de este el que se toma en cuenta a los efectos de establecer el monto del impuesto.

Cuando se trata de fijar el capital de una casa de comercio, el Consejo Nacional de Educación toma en cuenta para las maquinarias, útiles e instalaciones los valores que surgen del Balance, además de los que resulten por la tasación que se practique. Se toma muy en cuenta el regimen de amortización impuesto a los mencionados bienes.

En lo que concierne a los valores títulos y acciones el impuesto, dice el art. 11, se liquidará por el valor venal. No se determina en la ley, el procedimiento a seguir en cuanto a la fijación del mencionado valor. Es útil entonces consignar las directivas que sigue al respecto el Consejo Nacional de Educación que son las siguientes: si los títulos y acciones tienen cotización en plaza, se les asigna el valor que tenían a la fecha de la iniciación del juicio sucesorio, que se probará con el Boletín de la Bolsa de Comercio o con un informe expedido por la misma. Si se tratara de acciones u otros títulos que no se cotizaban deberá recurrirse a

la evaluación pericial. El informe respectivo a cargo de un Contador público, determinará el valor numérico de la acción y su valor financiero o de explotación promediándose ambos. Se toman en cuenta además, los dividendos de los tres últimos ejercicios de la sociedad calculándose el término medio trienal, luego de lo cual y en base al dividendo así obtenido se calcula el valor de la acción, es decir el valor en función del dividendo que se promedia con el avalúo obtenido antes, obteniéndose finalmente el término medio de ambos valores que será el definitivo.

En caso de que las acciones o títulos estén depositados a nombre indistinto del causante y un tercero, debe considerarse de pertenencia de ambos, por partes iguales.

Si las acciones están depositadas en el extranjero, se considera que no deben pagar en el país aún cuando aquí se encuentren los recibos de depósito, aún cuando este principio no puede aceptarse de manera absoluta. Al respecto cabe decir que en este aspecto existen los siguientes criterios: 1) El que considera que corresponde al Estado del lugar en que se constituyó la sociedad; 2) El que tiene en cuenta el domicilio del tenedor de las acciones; 3) El que considera el lugar de la situación de

las acciones y 4) El que tiene presente el lugar de situación de los bienes sociales.

Primitivamente se había considerado por nuestros tribunales, que correspondía percibir el impuesto al Estado del lugar en que se hallaran depositadas las acciones. Posteriormente fué abandonada esta jurisprudencia y se estableció que el gravamen debía pagarse en el lugar del domicilio del emisor. El tratadista, Giuliani Monrouge, manifiesta que desde el momento que ningún criterio es perfecto, debe darse preferencia a la teoría del "situs" o sea la situación material de los bienes de la entidad emisora.

En la legislación extranjera se sustentan distintos conceptos en lo referente a la valuación de los bienes. Así en Inglaterra se toma en cuenta el valor de venta en los mercados al tiempo del fallecimiento del causante.

La ley italiana admite para los inmuebles el valor venal declarado por los herederos. Este valor está supeditado a que sea aceptado por la Administración y en caso que esta discrepe se recurre a pericia. En cuanto a las acciones o títulos de renta se toma la cotización al día de la transmisión, o en su defecto el v

lor comercial a la misma fecha.

En España, para la determinación de los valores se acepta en principio los denunciados por los interesados, pero el Estado realiza una comprobación tomando como base el valor más elevado, el declarado y el resultante de la comprobación administrativa. Los medios de comprobación a que se recurre son: valor asignado por las partes a las fincas hipotecadas, precio por el que hubiesen sido vendidas en la última enajenación, el valor asignado a los bienes en los contratos de seguros, precio por el que estuvieran arrendados. En último término se recurre a la tasación pericial, cuando por los otros medios no ha sido posible fijar el verdadero valor de los bienes.

Las disposiciones legales mejicanas determinan que el avalúo de los bienes se hará en la siguiente forma: Alhajas y otros muebles, de acuerdo al valor de adquisición o con la suma en que estén asegurados, en su defecto, el avalúo se hará por peritos; valores, conforme a las cotizaciones de la bolsa de valores y a la falta de ellas con las que haya fijado el Banco de México en la época de la muerte del autor de la herencia. En defecto de estos

datos se recurrirá al avalúo pericial; los bienes inmuebles se estimarán de acuerdo con el valor que haya servido de base para el pago del impuesto predial correspondiente a la fecha del fallecimiento del causante. Los establecimientos mercantiles e industriales y la participación en las utilidades de una sociedad se valorizarán tomando en cuenta los datos del activo y pasivo de la contabilidad en la fecha del fallecimiento del autor de la herencia, o el balance practicado en relación con la misma época. En el Distrito Federal, el balance será practicado por un contador público que designe la Comisión Nacional Bancaria.

En Brasil y en lo que concierne a las disposiciones vigentes en los estados de Minas Gerais, Pará, Parahyba y Paraná se aplican los valores de inventarios, en Santa Catalina y San Pablo se practica tasación pericial y en Río de Janeiro se toma en cuenta la tasación pericial, salvo que el precio de venta fuera superior, todo con referencia a inmuebles. En cuanto a los títulos y acciones en Paraná, Parahyba y Pará se admite la cotización al día del fallecimiento, en su defecto se practica tasación pericial. En Río de Janeiro y en San Pablo se acepta la cotización al día del

fallecimiento o la fecha anterior más próxima. En su defecto se efectúan tasaciones por peritos.

En Estados Unidos y siguiendo a "Wolfe's Inheritance tax calculations", examinaremos la forma en que se efectúa la valuación de los bienes que practican los diversos estados. En Arkansas el valor de la propiedad debe corresponder al actual que hallare el tribunal encargado de verificar los testamentos. En caso de no existir podrán designarse tres personas quienes previo juramento, verán la propiedad y la valuarán al precio del día. La Corte podrá o no aceptar dicho informe. En caso afirmativo tendrá que sujetarse a sus conclusiones. Tratándose el bien diferido, de una póliza de propiedad vitalicia, el valor de esta se determinará en base a las tablas de mortalidad que emplean los actuarios, capitalizando al 5 % de interés compuesto. En California, cuando el valor de cualquier herencia, legado u otro interés sujeto al impuesto es incierto, la Corte Suprema, designará alguna persona competente para que efectúe la tasación. Basándose en su informe el tribunal determinará el valor de los bienes diferidos y los impuestos que en consecuencia correspondan.

En el estado de Colorado para fijar el valor de las propiedades sujetas al impuesto, el juez letrado a pedido de cualquier persona interesada en la propiedad, o por su propia iniciativa, nombrará a una persona competente en calidad de tasador cada vez que ello fuera necesario. Esta deberá comunicar a los interesados el día en que efectuará la tasación. Es el tribunal del distrito el que tiene la facultad de fijar el valor de las propiedades y pensiones, pero no se hace previsión alguna de tablas de de funciones ni tasa de intereses que se debe emplear al hacer tales cálculos. No mencionando el Código nada respecto a éstos, es de presumir, según el autor, que el tribunal aceptará cálculos hechos sobre cualquier base reconocida. En el Estado de Connecticut no se especifican normas de mortalidad o tasación de intereses.

En Illinois, la disposición respectiva, establece que para fijar el valor de la propiedad de personas cuyos bienes están sujetos al pago del impuesto, el juez designará una persona competente para que oficie de tasador. La tasación deberá efectuarse al precio justo del día. El juez se basará en dicho informe para

fijar el precio efectivo de los bienes. En Iowa siguen los mismos procedimientos.

En Massachusetts el valor se determina por tres tasadores y fijarán su valor el día de la tasación.

En los estados de Michigan, Missouri, Nueva York, Carolina del Norte, Pensilvania, se sigue como en los otros Estados el procedimiento de designar un tasador el que procederá a fijar el valor actual del bien.

Podemos decir entonces que se considera en este país el valor comercial de los bienes, determinado por tasación pericial.

Como se hizo notar en el capítulo correspondiente, el informe del Dr. García Torres, propugnaba porque se efectuara, lo mismo que en los Estados Unidos, una tasación. Manifestaba en su informe que ello era más justo que tomar en cuenta la valuación de Contribución Territorial, puesto que ésta solo se efectuaba de tanto en tanto y no representaba en la mayoría de los casos sino la cuarta parte del valor venal.

Al imponer la ley actual una valuación especial para los in-

muebles situados en la Capital, ha corregido en gran parte las deficiencias que en este aspecto presentaba la ley 1855.

El art. 9° de la ley vigente establece que si los bienes inmuebles tasados conforme a las reglas que da el art. 8° se vendiesen o se tasasen antes de inscribir las respectivas hijuelas en el Registro de la Propiedad, el pago del impuesto antes hecho se considerará como provisorio durante tres años, fijándose el definitivo conforme a esta última tasación o venta, pero siempre que fueran superiores a la primitiva.

La disposición crea una presunción legal de la que el Fisco se favorece, dado que solo se tomará en cuenta en el caso que la ulterior tasación o la venta sean por mayor valor.

Se considera, de acuerdo con la jurisprudencia, que la provisoriedad del pago del impuesto rige durante los tres años que menciona la ley, pasados los cuales sin haberse producido la nueva tasación o la venta, el pago originariamente efectuado queda firme. Es decir que si posteriormente al período de provisoriedad se efectuara una venta, ellas no autorizarían ninguna intervención del Fisco en el caso de que estas fueran superiores, ni de los he-

redores si fueran inferiores.

La ley española establece que cuando por falta de un requisito no pueda practicarse la liquidación definitiva, se hará una provisional y dentro del plazo de un año, a partir de la fecha de ésta, se practicará otra definitiva. Esta última puede prorrogarse por un año más.

En Méjico, las disposiciones en vigencia determinan la realización de una liquidación provisional a cargo del representante del Fisco Federal, si dentro del término de un año a contar desde el fallecimiento del causante no se hubiera efectuado la liquidación del impuesto. La liquidación definitiva se practicará cuando los interesados aporten los datos necesarios a ese efecto.

La mayoría de los Estados, determinan en sus leyes respectivas los plazos dentro de los cuales debe efectuarse la denuncia del acervo hereditario y el pago del impuesto.

7 - Reducciones por transmisiones sucesivas

"Art. 12 - (Ley 11.287 art. 12) Si ocurriese 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 10 % de su monto por cada uno de los años completos que faltan para cumplir los cinco años".

Se refiere el artículo transcrito a la exención de impuestos en caso de transmisiones sucesivas de los mismos bienes. Ha sido tomado del proyecto García Torres. En el debate de 1905 la Comisión proyectora había extendido el tiempo de exención a 10 años y para toda clase de herencias. A noción del diputado Oliver se modificó el criterio acordándose solo el beneficio a las transmisiones en línea directa. La ley en vigor disminuyó el período de rebajas a cinco años.

Las legislaciones extranjeras contienen en su mayoría esta disposición como se verá enseguida.

En Estados Unidos se acepta la reducción por transmisiones sucesivas. Esta reducción se contempla tanto en la ley federal como en las estatales. La primera acepta como causal de reducción, siempre que las transmisiones se produzcan dentro de los cinco años. Las leyes estatales admiten la exención con variaciones en cuanto al plazo y al parentesco. Así en California

el plazo es de cinco años y es limitado a cónyuges, ascendientes y descendientes en línea directa. En Washington el plazo es de un año con la misma limitación del parentesco. Existen leyes como las de Montana y Wisconsin que conceden un crédito a favor únicamente de los hijos del causante, para deducción eventual en caso de nueva transmisión por fallecimiento de la cónyuge del causante, dentro de cierto término.

En Gran Bretaña, en caso de nueva transmisión directa, dentro de los 5 años se rebaja el 10 % sobre el "estate duty".

La ley alemana dispone que para las clases I y II, el impuesto se reducirá en una mitad o en una cuarta parte en los casos que haya tenido lugar una sucesión entre personas de las mismas clases, en los 5 o 10 años anteriores respectivamente.

En Italia, el real decreto del 30 de diciembre de 1923, dispuso que si se produce una nueva transmisión dentro de los cuatro meses de apertura de la otra, se aplicará una sola tasa, la mayor.

En la ley uruguayana se concede exención total dentro de los cinco años, con la salvedad que si el segundo impuesto fuera mayor que el primero, se abonará la diferencia.

Las exenciones a que nos referimos actúan a modo de paliativo impositivo y por lo tanto se justifica su aplicación a los tipos elevados de imposición. En el caso de nuestra ley, siendo el gravamen moderado no se justifica mayormente. A este respecto cabe tener presente las ideas del hacendista italiano Rugenio Rignano, quien sostenía que el impuesto a las herencias debía ser "progresivo en el tiempo", es decir que las tasas impositivas debían elevarse con el número de veces que la propiedad hubiese sido transmitida, con ello se trataría de combatir las desigualdades económicas sin frenar la formación de capitales. Desde luego que el sistema ha sido combatido por nuevos tratadistas. En realidad presenta varios inconvenientes de diverso orden, difíciles, aunque no imposibles de salvar.

8 - Multas por ocultación dolosa de bienes.

"Art. 13 - (Ley 11.257, art. 13). Toda declaración, antes
"tación y omisión dolosa de los que por cualquier causa in-
"tervenzan en la sucesión que tienda a disminuir indebidamen-
"te el capital hereditario y el monto imponible, será pen-
"de con una multa de dos a cinco veces la parte de impuesto
"que hubiere intentado eludir. Todos los que hubiesen de-
"de lugar a la aplicación de la multa, estarán solidaria-

"mente 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 esté abo-
"nado el impuesto de la ley. Si lo hicieran serán pasibles de
"una multa igual al décuplo del valor del impuesto".

La ley argentina como las de otros países establece sancio-
nes para los casos en que se efectúe una declaración dolosa que
dé por resultado que el Estado perciba una suma menor en concepto
de impuesto, de la que legalmente le correspondía.

Ya en la discusión parlamentaria de 1905 se discutió el asun-
to y hubo un diputado, el señor Varela Ortiz, que llegó a opinar
que el Fisco podía quedarse con todos los bienes ya que se trata-
ba de una defraudación. La Comisión Redactora del proyecto de
ley propuso entonces, que el importe de la multa fuera de diez
veces el monto del impuesto que se hubiera querido eludir; aunque
finalmente fué reducido a cinco veces. La ley en vigor impone
un mínimo, dos veces, y un máximo, cinco veces.

Para que la multa sea de aplicación, debe existir, como lo
expresa la disposición legal, el dolo. Esto puede consistir en
la ocultación del activo imponible o bien en la simulación de deu-
das. La responsabilidad es solidaria de las personas que hayan te-

nido participación en el acto doloso.

La legislación extranjera contiene también disposiciones, que como las de la nuestra, tiende a imponer multas en los casos de dolo, variando su calibre. Así en Inglaterra la ocultación o falsedad que tienda a disminuir el impuesto es penada con prisión y trabajos forzados, en Italia se castiga con un recargo igual al impuesto sobre los bienes omitidos, más un quinto. En España para combatir la defraudación, la ley admite la denuncia que es pública. El denunciante tiene derecho al total importe de la multa que se imponga, si facilita todos los datos y documentos necesarios para la liquidación y la tercera parte en los demás casos.

A los efectos fiscales se consideran simulados y en consecuencia nulos todos los actos jurídicos en que las partes ocultan total o parcialmente el pago del impuesto sobre herencias y legados. Tal disposición está contenida en la ley mejicana en vigor.

En Chile la multa es triple de la cantidad ocultada, sin perjuicio de las acciones civiles y penales que correspondan.

La ley 11.287 en el artículo 25° (veinticinco) incluye una

disposición tendiente a favorecer al tercero que denuncie una ocultación, como lo establecen algunas leyes extranjeras. Tal disposición había sido repetida en el mensaje y proyecto de ley enviado por el Poder Ejecutivo al Congreso de fecha 16 de abril de 1941, que incluía la facultad de otorgar al tercero denunciante una parte del impuesto que se hubiera pretendido eludir.

9 - Pago del impuesto en el caso de existencia de un solo heredero.

"Art. 14 - (Ley 11.287, art. 14) Si no hubiese partición por co-rrresponder la herencia a una sola persona, ni juicio sucesorio, "por existir testamento, se pagará el impuesto en el acto de pe-ndirse la posesión judicial, y si ésta se tiene de derecho en "el acto de hacer cualquier disposición de bienes de la heren-cia. En todos los casos debe hacerse inventario y avalúo en "la forma determinada por la ley de procedimiento".

Determina el artículo precedente el momento en que el pago del impuesto debe hacerse efectivo por el único heredero. Se exige en todos los casos el inventario y avalúo de los bienes, los que deberán efectuarse conforme lo fija la ley de procedimiento.

La Sección 2a. del título II del Código de Procedimientos en lo Civil y Comercial, se refiere a dicho asunto. El art. 648

dice que "Para hacer el inventario judicialmente se dará comisión al escribano u actuario u otro en su lugar, con asistencia de dos testigos, sin perjuicio de concurrir el juez a su formación en todo o en parte si lo consideraran conveniente". El art. 649, se refiere a las formalidades previas, citación de testigos, herederos, acreedores, etc. y los 650 y 651 a la descripción de los bienes, especificándolos con claridad y precisión, como también de las escrituras, documentos y papeles de importancia que se encuentren. Los inventarios serán firmados por todos los concurrentes.

En los que se refiere al avalúo que dispone el art. 654, el mismo deberá hacerse por peritos que nombren los interesados. En caso de desacuerdo lo nombra el juez.

10 - Demoras en el pago del impuesto

"Art. 15 - (Ley 11.287, art. 15 y ley 11.583, art. 3°). 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 de uno por ciento mensual. No se computarán intereses de acuerdo al tipo fijado en este artículo per

"tiempo anterior a la fecha de esta ley".

Las leyes 1120 y 4855 gravaron las transmisiones de bienes a partir de la fecha en que éstas entraron en vigencia, pero esto implicaba una dificultad puesto que si las sucesiones se iniciaban judicialmente mientras se encontraban en vigor estas leyes, pero si el fallecimiento del causante hubiera ocurrido con anterioridad, escapaban aquellas a las disposiciones impositivas de éstas.

La ley N° 8890 introdujo la reforma aclarando que el gravamen no era a la transmisión sino al acto de exteriorización y aclarándose que el recargo de intereses correspondía siempre que el pago del impuesto no se efectuara dentro del año del fallecimiento, cualquiera que fuera la fecha de iniciación del expediente sucesorio o de protocolización.

El art. 3° de la ley 11.583 estableció que si el pago se efectúa dentro del primer año desde la muerte del causante no hay intereses, por el año siguiente procede 1/2 % mensual de recargo y si fuera dos años, el 1 % mensual. Según expresa disposición de la ley no tienen estos intereses carácter retroactivo a la fecha de su sanción. En general la legislación extranjera contiene dis-

posiciones al respecto, siendo distinto el tipo de los intereses que se aplican.

En Inglaterra pueden concederse plazos para el pago, si se entiende que el pago al contado representa un gran sacrificio para los deudores. Transcurridos seis meses la deuda se hace posible de un interés de $2\frac{1}{2}\%$ a partir del día del fallecimiento o desde que el gravamen se haga exigible.

En Estados Unidos los plazos varían desde 6 meses hasta 2 años y los intereses son del 6% al 12% .

En España el plazo es de 6 meses a contar del fallecimiento del causante cuando este haya ocurrido en España y de 8 cuando haya tenido lugar en el extranjero. Puede solicitarse prórroga de hasta 8 meses y otra extraordinaria de la misma duración. En los casos de prórroga debe satisfacerse un recargo del 3% además del interés legal de la demora que es del 4% .

El texto legal italiano establece en dos meses de plazo, contado desde la fecha de vencimiento de presentación de la denuncia. Se otorgan prórrogas de hasta 6 años con 5% de interés. Además si hay demora en el pago se aplica una sobretasa del $2\frac{1}{2}\%$ sobre

el monto del impuesto.

11 - Disposiciones que garanten el pago del impuesto.

"Art. 16 - (Ley 11.287, art. 16). Los jueces no harán declaraciones de herederos ni ordenarán transferencias de fondos pertenecientes a una sucesión iniciada dentro o fuera de la jurisdicción nacional, sin que previamente se haya garantido o abonado el impuesto sucesorio en la forma establecida, incurriendo el funcionario que así lo hiciere en la multa de diez veces el valor del impuesto correspondiente".

"El actuario o el escribano no expedirá copia de la declaratoria de herederos, de las hijuelas y de las escrituras de donación, sin que previamente se haya satisfecho el impuesto incurriendo en la misma pena si lo hiciere".

"Art. 17 - (Ley 11.287, art. 17). El Jefe de Registro de Propiedad no inscribirá la declaración de herederos si no ha abonado el impuesto sucesorio. Tampoco podrá hacer inscripción de títulos de dominio proveniente de una sucesión sin que se acompañen los sellos del impuesto respectivo, visados por la Oficina Judicial 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 ese impuesto".

"Art. 18 - (Ley 11.287, art. 18). El archivo general de los Tribunales no recibirá los expedientes para su archivo si no se ha satisfecho el impuesto de esta ley.

Las disposiciones transcritas llevan como fin eliminar posi-

bles intentos de eludir el pago del impuesto. Para ello crea las responsabilidades consiguientes a los diversos funcionarios que intervienen en la tramitación de una sucesión. Así es que como tanto los jueces que no podrán hacer la declaración de herederos, como el jefe del Registro de Propiedad que no inscribirá la declaratoria de herederos y el Archivo de Tribunales que no procederá al archivo del expediente, son funcionarios que no cumplirán con dichos requisitos si previamente no ha sido abonado el impuesto. El incumplimiento de las disposiciones prohibitivas, hacen incurso a los funcionarios en la responsabilidad y multa que en cada caso se determinan.

12 - Forma de pago.

"Art. 19 - (Ley 11.287, art. 19). El impuesto se pagará con un "papel sellado especial que sólo se aplicará a ese objeto y que "será expedido unicamente por el Consejo Nacional de Educación "en la Capital Federal y por los agentes y representantes que "éste designe en los territorios nacionales".

"Estos sellos se agregarán al expediente de la sucesión o al registro del escribano ante quien se haga la partición o donación "según que ellas sean judiciales o extrajudiciales".

"Art. 20 - (Ley 11.287, art. 20). Los sellos agregados de acuerdo con el artículo anterior, serán inutilizados por el actuario o escribano con una nota especial. Si así no lo hiciera, quedarán sujetos a la pena establecida en el art. 16 de la presente ley.

En general y en las diversas legislaciones existen dos formas de pago: en papel sellado que se agrega al expediente o al registro del escribano o bien en efectivo a depositarse en entidades bancarias destinadas al efecto. En nuestro país según se ve en las disposiciones transcritas rige la primera de las formas mencionadas.

Al producirse el debate parlamentario que dió origen a la sanción de la ley 4855, se argumentó que lo que se deseaba al adoptar la forma de que el impuesto se pagara en un sello especial, era una estadística clara de lo que él produjera. Se creía y en tal sentido expuso sus temores el diputado Lacasa, que el depósito en un Banco era dificultar la operación de pago. Su colega el señor Oliver no lo entendía así y propuso que el pago del impuesto se hiciese mediante depósito en el Banco de la Nación, debiendo constar en el expediente el recibo del depósito realizado.

La forma de pago en sellos se considera anticuada. En nuestra propia legislación provincial existen casos en que las leyes respectivas establecen el pago en efectivo. Creemos que esta forma es la más práctica y conveniente. Así se hace en Estados Unidos, salvo excepciones, en España, Francia y Gran Bretaña. En este último país también se admiten bonos de guerra al valor nominal, como así las fincas rústicas si pueden ser utilizadas para alguna finalidad pública.

13 - Percepción y control del impuesto.

"Art. 21 - (Ley 11.287, art. 21). La percepción del impuesto establecido en la presente ley, 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 art. 76 de la Ley de Educación Común y conforme a la reglamentación de sus funciones que dicte el Consejo".

"Art. 22 - (Ley 11.287, art. 22). Además de esa intervención, el Consejo Nacional de Educación podrá hacer inspeccionar por sus mismos abogados y procuradores todas las oficinas o establecimientos en que deba usarse el papel sellado a que se re-

"fiere esta ley, y en caso de obstrucción o resistencia, podrá
"asimismo requerir del Juez Civil en turno, la correspondiente
"autorización para realizar la inspección con el auxilio de
"la fuerza pública".

"Art. 23 - (Ley 11.287, art. 23). Los escribanos de registro
"no podrán autorizar ni extender ningún acto en el que corres-
"ponda aplicar el impuesto de esta ley, sin que se notifique
"previamente a los representantes judiciales del Consejo Nacio-
"nal de Educación, a efecto de controlar la liquidación res-
"pectiva. En caso de contravención, los escribanos serán pa-
"sibles de las penas a que se refiere el art. 16".

La percepción del impuesto corre a cargo del Consejo Nacio-
nal de Educación. Su intervención en todos los aspectos de la
percepción es amplia y no cesa mientras esté impago el impuesto
y pendiente un juicio de exclusión de herencia. (C.C. 2° Cap.Fed.
G.F. tomo 88). Si el gravamen estuviera satisfecho, corresponde
aún su intervención, siempre que existan situaciones que puedan
afectar al tributo, según así lo ha dispuesto un fallo judicial.

14 - Gravamen sobre el usufructo, la nuda propiedad y la renta
vitalicia.

"Art. 24 - (Ley 11.287, art. 24). Cuando la transmisión consis-
"ta en el legado o donación del usufructo de un bien inmueble,
"el impuesto se liquidará por la suma que resulte multiplicando
"por diez su renta anual. Aquel a quien se transmita la nueva

"propiedad, pagará el impuesto sobre la mitad del valor del inmueble, establecido de acuerdo con lo dispuesto en el art. 8° e independiente 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".

El sistema que impone la ley para establecer el impuesto al usufructo y la nuda propiedad es indudablemente arbitrario. En efecto en lo que se refiere al primero debe calcularse el monto sobre el cual habrá de aplicarse el impuesto, multiplicando por diez la renta anual. Y en cuanto a la nuda propiedad, deberá pagarse el impuesto sobre la mitad del valor asignado al inmueble calculado en base al procedimiento indicado en el art. 8°. En cuanto a la renta vitalicia, nuestra legislación la equipara al usufructo, según se infiere de lo estatuido en la última parte del artículo que estudiamos. Cabe agregar, conforme lo ha establecido la jurisprudencia, que es condición fundamental para que exista legado de usufructo, que el testamento haya dispuesto de las rentas a favor de una persona y de la nuda propiedad a otra.

En la legislación extranjera se calcula el valor del usufructo tomando en cuenta la edad del usufructuario y el valor prescrip-

to del usufructo.

En Italia, el real decreto del 30 de diciembre de 1923, estableció que se tomaría la mitad del valor de los bienes si el usufructuario tuviese menos de 50 años de edad y la cuarta parte si tuviera más.

La ley mejicana en vigor, dispone que cuando se deje por herencia o legado el usufructo, uso o derecho de habitación vitalicios a una persona y a otra la nuda propiedad, se calculará el impuesto sobre la porción total de cada heredero o legatario, considerando dividido el valor de los bienes que reporten el usufructo, uso o derecho de habitación, conforme a la siguiente tarifa:

Edad del usufructuario					Valor del usufructo	Valor de la nuda propiedad
Menos de 20 años cumplidos					7/10	3/10
Más de 20	"	" y menos de 30			6/10	4/10
" "	30	"	"	"	5/10	5/10
" "	40	"	"	"	4/10	6/10
" "	50	"	"	"	3/10	7/10
" "	60	"	"	"	2/10	8/10
" "	70	"	"	"	1/10	9/10

El usufructo, uso o derecho de habitación, temporal o a plazo fijo, se valuará sin tener en cuenta la edad del usufructuario o

usuario, en tres décimos del valor de la plena propiedad por cada período de diez años o fracción, sin que en ningún caso puede exceder del valor que correspondería si el usufructo fuera vitalicio, de acuerdo con la edad del usufructuario.

En lo que se refiere a la renta vitalicia, dice la ley mejicana, que cuando ella se constituya por testamento con la expresión del capital cuyos productos han de constituir aquella, causará el impuesto sobre la cantidad a que ascienda el mencionado capital. Cuando éste no se determine el impuesto se calculará sobre la cantidad que resulte de capitalizar la renta de un año a razón del 9 % anual. Tanto en uno como en otro caso concurrirán al pago del impuesto el beneficiario de la renta y el obligado a ella, de acuerdo a la siguiente tarifa:

Edad del beneficiario					Beneficiario	Obligado al pago de la renta
Menos de 20 años cumplidos					7/10	3/10
Más de 20	"	" y menos de 30			6/10	4/10
" "	30	"	" "	" "	5/10	5/10
" "	40	"	" "	" "	4/10	6/10
" "	50	"	" "	" "	3/10	7/10
" "	60	"	" "	" "	2/10	8/10
" "	70	"	"		1/10	9/10

En Gran Bretaña, se calcula el valor de las anualidades de la renta según la edad del beneficiario.

El real decreto de 1923 dispuso en Italia, que si el beneficiario de la renta tuviese menos de 50 años, el valor de la renta sobre la que se calculará el impuesto será diez veces el de ésta y de cinco veces si el beneficiario tuviese más edad de la indicada.

En Estados Unidos las leyes de los diversos estados, determinan el uso de Tablas de Mortalidad para calcular el valor de las rentas.

15 - Denuncias

"Art. 25 - (Ley 11.267, art. 25). El Consejo Nacional de Educación podrá aceptar denuncias referentes a los casos en que el impuesto no se haya ganado, o se haya abonado una cantidad menor que la debida, estando autorizado para conceder a los denunciantes hasta el veinte por ciento de la multa que ingrese al tesoro de las escuelas".

La amplitud de la disposición transcrita en cuanto que cualquier particular puede efectuar denuncias respecto a casos en que el impuesto se hubiera eludido o el pago efectuado sea menor que

el que correctamente debió haber sido realizado, tiende a impedir maniobras dolosas de los que deben oblar el gravamen. En ese sentido el celo de los particulares es estimulado con una parte de la multa, que en caso de comprobarse el hecho, ingrese al Consejo Nacional de Educación. Esta disposición legal está contenida en la legislación extranjera y ha sido asimismo tenida en cuenta en el mensaje que sobre la materia envió el P.R. al Congreso, el 16 de abril de 1941.

En Inglaterra la ocultación o falsedad para disminuir el impuesto es penada con prisión y trabajos forzados hasta 6 meses.

La legislación española establece con carácter general para combatir todas las formas de defraudación, la denuncia y la investigación e inspección por parte de los órganos correspondientes. La denuncia es pública. El denunciante tiene derecho al total de la multa que se imponga siempre que facilite todos los datos y documentos necesarios para la liquidación y a la tercera parte en los demás casos, pero siempre que manifieste el nombre del contribuyente y los bienes sobre los cuales se ha pretendido eludir la carga.

En Italia las omisiones se castigan con un recargo igual al

impuesto de los bienes ocultos más una quinta parte.

16 - Depósito de los sellos utilizados para pago del impuesto.

"Art. 26 - (Ley 11.287, art. 26 y ley 11.683, art. 74). Los sellos a que se refiere el art. 19 serán entregados por la Dirección General del Impuesto a los Aduanos al Consejo Nacional de Educación en el tiempo y cantidad que éste lo solicite".

Hemos visto ya con anterioridad que el pago del impuesto se hará mediante un sellado especial exclusivo a este objeto. Conforme a este art. 26 los mencionados sellos quedan en depósito en la Dirección General del Impuesto a los Aduanos, la que deberá entregarlos en la oportunidad que el Consejo Nacional de Educación lo solicite. Este último, según hemos podido observar, lleva un libro especial en el que se anota la entrada y salida de los sellos con indicación del número y valor de cada uno.

17 - Disposiciones varias.

"Art. 27 - (Ley 11.287, art. 27). La Oficina Judicial del Consejo Nacional de Educación, está obligada a evacuar las consultas que se le dirijan sobre la aplicación de esta ley, y a solicitud de parte interesada, deberá determinar, previo estudio de los autos o antecedentes respectivos, el monto del impuesto

"que correspondía abonar en el caso que se le someta".

"Art. 26 - (Ley 11.287, art. 26). Los representantes judiciales de los Consejos Generales de Educación de las Provincias podrán solicitar que se les dé conocimiento de los valores atribuidos a los bienes inmuebles o semovientes situados en sus respectivas provincias".

"Art. 29 - (Ley 11.287, art. 29). Quedan derogadas la ley 11.655 y las disposiciones parciales de las leyes 11.420 y de los sellos que se opongan a la presente.

"Toda persona de existencia visible o jurídica que tuviere en su poder bienes pertenecientes a una sucesión, deberá dar cuenta al Jefe de Primera Instancia y no hará entrega ni transferencia de los mismos, sino por mandato judicial, incurriendo en caso contrario en una multa de tres a diez veces el valor del impuesto sobre dichos bienes.

"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 llegase a ser heredero o legatario del enajenante, se considerará a los efectos de esta ley como anticipo de herencia o legado y quedará sujeto al pago de impuesto.

El art. 27 acuerda facultades de asesoramiento a la oficina judicial del Consejo, como también la de efectuar el cálculo del impuesto que corresponde abonar en caso de así solicitarlo la parte interesada. El art. 28 concede a los representantes judiciales de los Consejos Generales de Educación de las Provincias la facultad de solicitar que se les dé conocimiento de los valores

atribuidos a los bienes muebles o semovientes situados en sus provincias respectivas. Ello, evidentemente, tiene relación con lo dispuesto en la última parte del art. 6° de la ley, que establece que las deudas deberán deducirse en proporción al valor de los respectivos bienes, situados en jurisdicción nacional o fuera de ella.

El art. 29, 2° párrafo, tiende a impedir que escapen del acervo hereditario bienes sujetos a impuestos. El último párrafo del artículo mencionado dice que toda transmisión de bienes raíces a título gratuito u oneroso efectuado a favor de personas que por la ley llegasen a ser herederas o legatarias del enajenante, se considerarán como anticipos de herencia y en consecuencia sujetas al impuesto. Recordemos al efecto que el art. 3604 del Código Civil considera como donaciones encubiertas a las enajenaciones realizadas a favor de herederos forzosos. Algunos autores sostienen que es más correcto referirse a enajenaciones efectuadas a favor de descendientes únicamente, porque entienden que tal es el espíritu de dicha disposición del Código. El art. 29 generaliza el concepto, no admitiendo prueba en contrario que

destruya la presunción de la gratuidad, lo que a nuestro entender no es lógico ni justo.

18 - Recargo por ausentismo

"Art. 30 - (Ley 11.287, art. 30). Cuando el heredero, legatario o donatario tenga su domicilio en el extranjero en el momento de fallecimiento del causante o cuando la donación se haga, el impuesto que le corresponde por esta ley se recargará "en un cien por ciento".

El principio del art. 30 está contenido en diversas leyes de carácter tributario. Se trata de un recurso para combatir el ausentismo y la emigración de capitales. Para que se aplique el recargo debe existir domicilio real fuera del país según la acepción que de este observan los artículos 89 y 92 del Código Civil.

El domicilio debe referirse al momento de la liquidación del impuesto. La constitucionalidad del recargo ha sido declarada por la Suprema Corte de la Nación.

La legislación extranjera al respecto es variada. Disposiciones parecidas a la contenida en el art. 30 se hallan en la ley uruguayana, por la que los herederos residentes fuera del país pagan un

recargo del 50 %, pero que nunca podrá ser inferior al 5 % del monto de los bienes; en Paraguay el recargo es del 25 %.

Disposiciones de otro carácter rigen en Quebec (Canadá) en donde de ciertas exenciones gozan únicamente los domiciliados en esa provincia. En Estados Unidos aplicanse distintas tasas impositivas cuando se refieren a bienes de personas no residentes, especialmente cuando se tratan de cédulas y otros valores intangibles.

19 - Transmisiones efectuadas a sociedades anónimas.

"Art. 31 (Ley 11.267, art. 31). Pagarán el impuesto correspondiente a las sucesiones entre padres e hijos y 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".

La constitución de sociedades anónimas responde en algunos casos al propósito de eludir las cargas fiscales. La disposición del art. 31 de la ley grava las transmisiones de bienes efectuadas

a esas sociedades. Para que el impuesto se haga aplicable se exigen dos condiciones: 1° que los bienes adquiridos por la sociedad por compra, aporte u otro título constituyan la totalidad o la mayor parte del patrimonio de una persona o familia y 2° que esos bienes formen el haber principal de la sociedad.

En cuanto al haber principal o mayor parte del capital social se lo considera así cuando excede del 50 % del patrimonio societario. La tasa aplicable es la que corresponde a transmisiones de padres a hijos.

Las dificultades que surgen de la aplicación de esta disposición ha inducido a algunos tratadistas a sugerir la supresión del art. 31 y a substituirlo por otro que afectaría a las personas jurídicas. Disposiciones de esta índole existen en diversos países.

El Poder Ejecutivo Nacional con el fin de evitar las frecuentes evasiones del impuesto, dictó el decreto N° 6755 del 26 de agosto de 1943, el que contiene las medidas especiales que se mencionan a continuación:

"Art. 1° - En toda transmisión a título gratuito cuya exterior-

"rización esté sujeta a impuestos conforme a la ley nacional
"n° 8890 y sus complementarias se considerará que forma parte
"del activo transmitido, la parte proporcional al valor del
"activo neto de las corporaciones, sociedades, asociaciones o
"cualquier entidad constituida en el país o en el extranjero,
"representado por acciones, partes, certificados u otros títu-
"los en poder de las sucesores que den a conos o que represen-
"ten, el derecho a una parte proporcional del activo, o a una
"parte proporcional de los beneficios, o a una parte proporcio-
"nal del remanente de los bienes en caso de liquidación".

"Art. 2° - Determinada conforme al artículo anterior, la por-
"ción del haber social neto que se considera transmitido por
"la transferencia de acciones u otros valores representativos
"de capital. Se fijará la parte de esas transmisiones que ha
"de considerarse hecha en jurisdicción nacional. A este efecto
"se establecerá una proporción entre el total de los bienes
"de la entidad y el total de esos bienes que se encuentran ma-
"terialmente situados en jurisdicción nacional o sometidos a la
"jurisdicción de la Nación, aplicándose el impuesto sobre las
"sumas así determinadas como sobre cualquier otro bien transmi-
"tido a título gratuito de acuerdo con las leyes en vigencia
"a la fecha de la exteriorización de la transmisión."

"Art. 3° - Si las acciones, partes, certificados o títulos
"transferidos fueran de tal naturaleza que no dieran a sus po-
"seedores derecho a una parte proporcional del activo social,
"o de los beneficios de la sociedad o al saldo del activo en
"caso de liquidación, tales valores se estimarán a los efectos
"fiscales como si fueran créditos contra la sociedad o corpora-
"ción. El impuesto en tal caso, se liquidará sobre el valor
"de dichos créditos, aplicándose para el avalúo de los mismos

"las normas vigentes hasta la fecha, pero considerando que se
"encuentra en jurisdicción nacional una parte proporcional
"del crédito determinada sobre la base de la proporción del
"total de los bienes sociales con respecto al total de esos
"bienes situados en jurisdicción nacional o sometidos a la
"jurisdicción de la nación.

"Art. 4° - Las disposiciones de este decreto no rigen para la
"transmisión gratuita de acciones, partes, certificados u otros
"títulos que paguen o hayan pagado al fisco nacional el im-
"puesto sobre el valor de estimación de las mismas en Bolsas
"del país a la época de la transmisión o, a falta de ello, se-
"gún avalúo pericial judicialmente aprobado".

"Art. 5° - Las disposiciones de este decreto se considerarán
"aceleratorias de las normas legales vigentes que establecen
"el impuesto nacional a la exteriorización de las transmisio-
"nes gratuitas de bienes y se aplicarán a toda transmisión
"que se produzca o se exteriorice a partir de la fecha, como
"así también a las que se hayan exteriorizado en los 10 años
"anteriores a la misma, cualquiera sea la fecha de transmisión

"Art. 6° - Fijase un término de 120 días a contar de la fecha
"de este decreto para que oblen el impuesto adelantado los que
"conforme al art. 5° están obligados a ello, quedando facultado
"de el Consejo Nacional de Educación a partir del vencimiento
"de dicho plazo para aplicar una multa de 2 a 5 veces el im-
"porte de lo adelantado (art. 15 de la ley 11.207). El Consejo
"podrá según las constancias y características de cada caso
"y cuando ellas revelen que no ha habido propósito de evasión
"del impuesto o de ocultación, eximir de la pena como asimismo
"del pago parcial o total de intereses.

"Art. 7° - Comuníquese, etc.

El decreto menciona la ley 8090 ya derogada debiendo ella considerarse un error material.

Las disposiciones transcritas deben considerarse aclaratorias a las que se encuentran en vigor sobre la materia, teniendo además el carácter de retroactivas puesto que son aplicables a toda exteriorización ocurrida con 10 años de anticipación a la fecha del decreto que se comenta.

"Art. 32 - (Ley 11.287, art. 32). Derógase la ley n° 10.219

"Art. 33 - (Ley 11.287, art. 33). Comuníquese al Poder Ejecutivo".

20 - Prescripción

Se consideró durante mucho tiempo, dice el tratadista Giuliani Penrenga, que el impuesto sucesorio era imprescriptible, en razón de la naturaleza especial de esta contribución y de la falta de disposiciones legales al respecto. No existiría en realidad razón especial para abogar esta afirmación, pero, en lo

referente al impuesto sobre transmisión gratuita de bienes, mientras leyes tributarias guardan silencio al respecto.

Señala el autor mencionado que siendo esta materia emergente de la soberanía del Estado, es evidente que cada provincia puede y debe legislar al respecto, pero ante el silencio de sus leyes cabe aplicar los términos generales establecidos en el Código Civil, es decir los del art. 4023, que los fijan en 10 años entre presentes y 20 años entre ausentes.

Otra dificultad se presenta para determinar la fecha a partir de la cual ha de empezar a correr la prescripción. Al respecto, la Cámara Civil la. ha manifestado que el término no empieza a correr mientras no haya obligación exigible, y que como las leyes no fijan ningún plazo para el pago del impuesto o para que los herederos terminen los trámites de la sucesión, en tanto no se haya inscripto la declaratoria no se ha operado la prescripción, aún cuando hubiesen transcurrido cuatro y cinco años desde que aquella fué dictada. (C.G. 1° Cap.Fed. "Meyer" en G. del Foro tomo 116 pág. 271.- citado por Giuliani Fournage).

En cuanto a los intereses del impuesto, que establece el

art. 15° de la ley, se considera que prescriben a los cinco años por aplicación del art. 1627 inc. 3° del Código Civil.

Las multas prescriben a los cinco años conforme así lo dispone la ley 11585.

La legislación extranjera sobre el tópico es variada. Así en Inglaterra, después de los veinte años del fallecimiento del causante, y siempre que los funcionarios lo consideren conveniente, puede concederse la remisión de la deuda impositiva. En Italia la acción del Fisco prescribe a los 3 años de la presentación de la denuncia y a los 20 años del día de apertura de la sucesión. La acción de repetición caduca a los tres años de la fecha del pago.

En España, el derecho de la Administración a liquidar los impuestos sucesorios prescribe a los quince años. Este plazo se cuenta, cuando no se ha solicitado la liquidación, a partir del fallecimiento del causante o del otorgamiento de la donación; cuando se han presentado a liquidación los documentos correspondientes, pero éstos no han sido liquidados, a partir de la fecha de presentación; cuando los documentos han sido liquidados, pero

el impuesto no ha sido satisfecho, a partir de la fecha en que quedó firme la liquidación.

En el cantón de Simsbra el derecho del Fisco prescribe a los 2 años de la fecha de la declaración, a los 5 años si se trata de una emisión de bienes; a los 10 años, a partir de la presentación para registro del primer acto que constata el fallecimiento, para las sucesiones no declaradas. La acción de repetición prescribe a los dos años.

21 - Producido y destino del impuesto.

A continuación se inserta la estadística de recaudación de este impuesto, relacionándola con la época de vigencia de cada ley, incluyendo lo percibido por herencias vacantes, que va por separado.

Ley N° 1.875 desde el 1° de Enero 1906 hasta el 12 de septiembre de 1912:

AÑO

RECAUDADO

1907

(1)

0 1.343.340.80
" 533.140.09
1.876.480.89

1.676.480.89

<u>AÑO</u>		<u>RECAUDADO</u>
1908	\$ 2.508.163.90 (1) " <u>899.940.74</u>	\$ 2.718.104.64
1909		" 1.995.395.-
1910	\$ 1.569.051.32 (1) " <u>4.906.85</u>	" 1.573.957.57
1911		" 1.658.396.30
1912		" 1.666.458.70
<u>Ley 8090</u> desde el 12 de agosto de 1912 hasta el 20 de febrero de 1917		
1913		(2) " 3.142.388.60
1914		" 2.584.544.46
1915		" 3.086.787.20
1916		" 2.610.986.60
<u>Ley 10219</u> desde el 21 de febrero de 1917 hasta el 12 de Julio de 1920		
1917		" 3.626.695.63
1918		" 4.315.391.75
1919		" 4.767.439.80
1920		" 9.142.586.30

AÑO

RECAUDADO

Ley 11023 desde el 15 de Julio de 1920 hasta el 14 de diciembre de 1923

1921	\$ 4.890.191.70
1922	" 6.115.188.60
1923	" 8.013.116.20

Ley 11287 desde el 15 de diciembre de 1923 hasta el 19 de junio de 1932

1924	" 6.810.233.80
1925	" 10.198.133.20
1926	" 11.636.869.30
1927	" 15.322.323.32
1928	" 11.138.661.99
1929	" 16.307.371.15
1930	" 13.318.241.35
1931	" 8.143.175.90
1932	" 10.632.604.23

Ley 11583 desde el 20 de junio de 1932 al 31 de diciembre de 1935

1933	" 10.191.612.18
1934	" 12.919.343.29

<u>AÑO</u>	<u>RECAUDADO</u>
1935	\$ 14.672.878.02
1936	" 18.828.215.94
1937	" 16.054.255.12
1938	" 17.119.092.80
1939	" 17.765.636.58
1940	" 15.919.255.60
1941	" 22.134.092.30
1942	" 27.791.519.88
1943	" 20.754.363.30
1944	" 36.835.129.70
1945	(3) " 30.726.506.92

Herencias vacantes

En la sucesión legítima o sea en el orden ab-intestato, la transmisión tiene un límite, que el art. 3545 fija en el 6° grado. De ello se infiere que la limitación que en el régimen ab-intestato

- (1) Recursos provenientes de leyes anteriores
- (2) Incluye herencias vacantes
- (3) Datos facilitados por la Oficina de Teneduría de Libros del Consejo Nacional de Educación. Los demás fueron extraídos de las memorias de la Institución mencionada.

introduce la disposición legal aludida, crea la vacancia la herencia. Interviene entonces, de conformidad con el art. 3588 del Código Civil el derecho del Estado como sucesor eventual de los patrimonios sin dueño. En ese carácter el Estado ha percibido las siguientes sumas:

<u>AÑO</u>	<u>IMPORTE PERCIBIDO</u>
1914	\$ 313.793.17
1915	" 262.135.87
1916	" 313.963.04
1917	" 283.578.53
1918	" 61.796.34
1919	" 155.374.63
1920	" 151.686.81
1921	" 79.874.82
1922	" 51.986.72
1923	" 82.520.51
1924	" 75.692.84
1925	" 115.127.14
1926	" 60.122.58
1927	" 82.210.68
1928	" 126.904.81
1929	" 185.862.75

<u>AÑO</u>	<u>IMPORTE PERCIBIDO</u>
1930	\$ 193.675.96
1931	" 193.466.26
1932	" 136.178.38
1933	" 315.985.62
1934	" 234.844.75
1935	" 407.003.35
1936	" 940.204.29
1937	" 115.422.81
1938	" 125.680.90
1939	" 278.607.46
1940	" 567.276.14
1941	" 602.672.51
1942	" 629.807.20
1943	" 934.257.13
1944	" 451.676.40
1945	(3) " 328.024.86

Aparte del crecimiento de la población del país lo que lógicamente repercute en el incremento de las transmisiones de bienes y en el aumento del rendimiento del impuesto, ha incidido sobre este último las distintas leyes que desde la 4855 que entró

(3) Datos facilitados por la Oficina de Teneduría de Libros del Consejo Nacional de Educación. Los datos fueron extraídos de las memorias de la Institución mencionada.

en vigencia el 1° de enero de 1906 hasta la 11583 del 20 de junio de 1932 y la 11821 del 10 de octubre de 1933 han modificado los tipos impositivos que gravan las hijuelas hereditarias. A fin de que lo expuesto pueda apreciarse con más claridad insertamos a continuación distintos cuadros comparativos.

Sucesiones en línea recta, ascendientes y descendientes y entre esposos

	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	1 a 1.000.000.
	%	%	%	%	%	%	%
Ley 4855	1.-	1.25	1.50	1.75	2.-	2.25	2.50
Ley 8890	1.-	1.25	1.50	2.-	3.50	4.-	5.-

Successiones entre colaterales de 4º grado

[illegible]

Sanciones entre colaterales de 5° grado

[illegible]

Desde la ley n° 10219 sancionada el 11 de febrero de 1917 se modificaron los grupos de los parientes y se asimilaron a los extraños; los colaterales del 5° y 6° grado. La ley mencionada gravó además a los herederos, legatarios o donatarios con domicilio en el extranjero con un recargo del 50 %. Este recargo se elevó al 100 % por el art. 30 de la ley 11287.

Cabe hacer notar además que la ley 8090 estableció que quedarían exentas del gravamen las sucesiones y donaciones en línea recta, ascendente y descendente y entre esposos, cuyo monto total sea menor de ocho mil pesos. Esta disposición ha sido reproducida en la ley actualmente en vigor.

Conforme se desprende de los cuadros comparativos precedentes los aumentos de los tipos impositivos se acentúan fuertemente en las herencias entre extraños en sumas elevadas. En cambio las herencias en línea recta y entre colaterales de 2°, 3° y 4° grado los aumentos son de poca monta.

Producido del impuesto en otros países y relación con su recaudación total, comparado con el rendimiento del gravamen en nuestro país :

P a í s	Ejercicio Financiero	Recaudación total de impuestos	Rendimiento impuesto sucesorio	Relación porcentual
Gran Bretaña	1943/44	L. 2.918.200.000	L. 99.500.000	3.4 %
Francia	1941	fr. 91.641.000.000	fr. 3.933.000.000	4.3 "
Alemania	1938/39	m. 17.490.000.000	m. 104.200.000	0.6 "
Italia	1939/40	L. 2.994.200.000	L. 209.596.000	0.7 "
Rusia	1929/30	r. 5.377.956.000	r. 3.531.000	0.06 "
Estados Unidos (1)	1940/41	d. 7.754.000.000	d. 407.000.000	5.2 "
Argentina	1945	\$ 1.518.802.000 (2)	\$ 30.726.506.92	2.- "

(1) Impuesto sucesorio federal incluído donaciones

(2) Recaudaciones totales

El producido del impuesto está destinado al fomento de la educación pública, formando parte del tesoro escolar. Así lo dispuso la ley en vigor, que tomó el principio de la primera disposición legal que rigió la materia en nuestro país, la ley 4035. Aún antes, la resolución n° 297 del 13 de agosto de 1817 atribuyó el producido del impuesto para "ser dotados los maestros que han de presidir a los Estudios del Colegio, antes llamado de San Carlos" y la resolución N° 325 del 11 de julio de 1818 para cátedras en el citado instituto.

En cuanto a la legislación americana sobre este aspecto, está orientada en el sentido de que los recursos producidos por este impuesto se destinan en la mayoría de los casos a fines de instrucción pública y de asistencia social. En tal sentido merece citarse la moderna ley mejicana que dispone que el 60 % del producido del impuesto correspondiente al Departamento del Distrito Federal, se entregará por cuenta de éste a la Beneficencia Pública del Distrito, directamente por la Oficina Reclamadora.

En casi todos los países europeos los fondos obtenidos de

la percepción de este gravamen no tienen un destino especial,
formando parte de los recursos generales de los Estados.

C A P I T U L O V I

LA DOBLE IMPOSICION

1- Antecedentes - 2- Concepto - 3- Doble imposición interna. Soluciones - 4 - Doble imposición internacional . Soluciones

1 - Antecedentes

Con el acrecentamiento del intercambio por una parte, y la diversidad de países con sus diferentes regímenes políticos y financieros por otra, ha surgido el problema de la doble tributación, este es, la cuestión que se plantea cuando los diferentes elementos de un impuesto están situados en jurisdicciones territoriales distintas. Ello no se produce tan solo en el caso de tratarse de países distintos, sino también en el orden interno de las naciones, que tienen el régimen federal de gobiernos.

En lo concerniente al impuesto sucesorio, según Guggenheim, las diversas legislaciones han tomado como base impositiva: 1) el causante, 2) los herederos y legatarios, 3) la situación de la riqueza. Para los dos primeros criterios debe tenerse en cuenta el principio de la nacionalidad y el principio del domici-

lie.

Los criterios modernamente aceptados son el del domicilio del causante y el del lugar de situación de los bienes "lex rei sitae", principio este último que es el adoptado por nuestro país.

La materia a que nos referimos ha sido estudiada por tratadistas, institutos, congresos y la Sociedad de las Naciones sobre cuyas conclusiones nos referimos más adelante.

2 - Concepto

El profesor Seligman en el ensayo sobre la doble imposición dice: "Doble imposición en su sentido más sencillo, denota la imposición reiterada de la misma persona o de la misma cosa".

Esta misma concepción, afirma Grizioti, se encuentra en la mayor parte de los otros autores, citando al efecto al jurista alemán Laband, que dice que este fenómeno es originado por la diversidad de las leyes impositivas, que ponen como objeto del impuesto, ora la fuente de la renta, ora la renta misma como tal, o bien, como criterio para indicar el sujeto pasivo, ora la ciudadanía, ora el domicilio o la residencia.

El autor citado continúa manifestando, que otros autores conceptúan que no basta que la misma riqueza o el mismo sujeto económico sean afectados dos veces, sino que se consigne cargán dose dos veces con el mismo título. Según Salvioni, existe doble imposición con el mismo título cuando el objeto y el sujeto están afectados por dos Estados con doble impuesto personal o con doble impuesto real.

Cita Grisetti seguidamente la jurisprudencia del Tribunal Federal Suizo, que configura la doble imposición, cuando la misma persona está sujeta por las leyes fiscales de dos cantones al mismo impuesto, por el mismo objeto de propiedad y por el mismo período.

El autor a que nos venimos refiriendo no se encuentra de acuerdo con ninguna de las definiciones a que antes nos hemos referido. Entiendo que, "para definir el concepto jurídico de doble imposición es necesario ascender a la idea de causa del derecho de impuesto, que, como se ha visto, consiste en las ventajas particulares y generales, derivadas de la pertenencia política, social o económica del contribuyente al Estado". "Por lo

tanto, dice, existe doble imposición, cuando se efectúa la reiterada tasación de la misma riqueza o del mismo contribuyente, mientras la existencia de la única causa de la imposición justifica, o la recaudación de un solo impuesto o bien la recaudación de más impuestos, pero sobre las fracciones de la misma riqueza."

Para Cooley existe el fenómeno de la doble tributación cuando se grava dos veces por la misma causa, en el mismo año, una porción de bienes situados dentro del territorio en el cual se aplica el impuesto, aún, cuando no se le grave integralmente la segunda vez. Tenemos entonces, siguiendo al autor Giuliani Ferrero, que los caracteres de la definición de Cooley son: a) que debe recaer sobre los mismos bienes; b) debe provenir de la misma autoridad; c) debe ocurrir en el mismo período impositivo y d) ser por la misma causa. No existiría duplicación entonces: a) si los impuestos son aplicados por distintos Estados; b) si uno de los tributos no es un impuesto; c) si uno grava la propiedad y el otro no; d) cuando la doble imposición es indirecta más que directa.

Giovanni Fasolis, en un estudio titulado "La doppia imposi-

sione. Definizione scientifica. *Monsegna e discussioni del caso di doppia imposizione*", dice que existe doble o múltiple imposición cuando una misma fuente tributaria, en el mismo sistema de impuestos, es afectada dos veces por la contribución exigida de la misma autoridad impositiva.

Por doble imposición internacional, dice el Dr. Armando M. Rees, entendemos la existencia de un impuesto elevado sobre la misma persona, sobre los mismos bienes, o sobre iguales rentas, por dos autoridades fiscales distintas que obran en representación de los Estados soberanos.

El autor en último término mencionado cita a continuación la opinión de Schaeffle, autor alemán, el cual dice que la doble imposición objetiva existe cuando un mismo objeto del impuesto - la renta, el capital - sufra la superposición por imperio de una sola autoridad financiera; y la de Fischer que estima que se produce el fenómeno solo en el caso de que la doble carga se encuentre provocada por la legislación fiscal que emane de autoridades financieras distintas, pero de igual orden o jerarquía, interna e internacional.

Sintetizando podemos decir que los conflictos se producen en razón de la aplicación de criterios divergentes sobre la nacionalidad, el domicilio o la situación de la materia imponible. Los conflictos que así se plantean se pueden agrupar fundamentalmente en dos grupos: los que surgen cuando las dos jurisdicciones son dos Estados soberanos y los que tienen lugar cuando aquellas comprenden a entidades distintas de un mismo Estado.

Cabe finalmente decir, que no siempre la superposición impositiva es injusta ni que tampoco siempre se debe evitar. En este sentido, Grisiotti expone que puede corresponder a criterios de recomendación equitativa de la capacidad contributiva y a la única manera, para resolver racionalmente situaciones complejas, que son objeto de controversias doctrinales y de conflictos legislativos entre provincias ^{/y provincias} o entre estados y estados.

La doble imposición, no es injusta y condenable sino cuando conduce a resultados contrarios a los principios generales, que en tal país, en un momento dado, son considerados de una manera general como la expresión de la justicia fiscal. (R. Perant - *Revue de Science et législation Financière* - año 1913).

3 - Doble imposición interna - Soluciones propuestas.

En los países cuya organización política es de tipo federal, Estados Unidos de Norteamérica, República Argentina, etc., se produce con frecuencia el fenómeno de la doble tributación impositiva. Efectivamente; a consecuencia de ese régimen político se producen entre los estados o provincias y la Nación o simplemente entre aquellos, conflictos entre las distintas jurisdicciones que gravan el objeto impositivo, siguiendo en general la teoría del domicilio del causante o bien la del lugar de situación de los bienes.

Nuestra ley, según ya hemos visto, sigue el criterio sustentado en último término, sin tener en cuenta la clase de los bienes que grava. No es esto, por cierto, el principio seguido en otras naciones, como veremos oportunamente, ni menos aún es ese el sistema predilecto de la mayoría de los economistas europeos.

Teniendo en cuenta la naturaleza de los bienes el sistema que se sigue es el que se menciona a continuación:

Inmuebles.-

Se sigue en esta clase de bienes el principio de la situa-

ción, adoptado en todos los países. La legislación inglesa hace tributar en todos los casos a los bienes situados en Gran Bretaña, sea cual fuere el causante o el heredero. Los bienes inmuebles situados en el extranjero no tributan en ningún caso.

En Estados Unidos los impuestos someten a tributación todos los bienes situados en su territorio, prescindiendo del domicilio del propietario y del lugar de su fallecimiento. Pero treinta y nueve estados han dictado disposiciones de reciprocidad, por las que dejan de someter a tributación la propiedad de un causante con domicilio en otro Estado si este último ha dictado medidas análogas.

La ley francesa exceptúa del impuesto a los inmuebles situados en el extranjero aunque estén comprendidos en la herencia de un francés. Por el contrario todos los inmuebles situados en Francia cualquiera fuera la nacionalidad o domicilio del causante están sometidos al pago del impuesto.

En Alemania se siguen estas reglas: los bienes inmuebles situados en el país y los derechos reales establecidos sobre ellos son pasibles de aplicación del gravamen. Cuando estos bienes están situados en el extranjero deben cumplir con el tributo si el cau-

sante es alemán, pero si existe tratado de reciprocidad con el Estado en que están situados, entonces el impuesto pagado a este último es deducible de la herencia a los efectos del cálculo del impuesto a establecerse sobre ésta.

El estatuto real es el que rige en España respecto a los impuestos a aplicar a la clase de bienes a que nos venimos refiriendo.

Los principios adoptados por los Estados son de vieja data. Ya en 1897 los presentaba Sir Thomas Barclay al presentar su informe al Institute de Derecho Internacional. Lo mismo opinó Strickson y a análoga conclusión llegan los Rapports de 1923 y 1925.

Muebles.-

Entre nosotros, tanto los que se reconocen como los "Tangible personal property" como los "Intangible personal property" están sujetos a la "lex rei sitae".

La jurisprudencia norteamericana dice Giuliani Fonrouge, es confusa y variable, si bien puede anotarse una tendencia a condonar la doble imposición o impediría mediante interpretaciones ar-

bitrarias del texto constitucional. En cuanto a los muebles tangibles es de aplicación la ley de la situación de los objetos, en cuanto a los intangibles, el autor mencionado cita una serie de fallos contradictorios. En un caso, por ejemplo, la Corte prescindió del domicilio del causante y admitió que los impuestos puedan cobrarse en el lugar en que se han efectuado las inversiones; en otro, el mismo Tribunal resolvió que los depósitos bancarios son imponibles en el lugar en que se encuentran y los créditos comunes en el lugar del domicilio del deudor. Aún cuando en estos casos prescindió del domicilio del causante, admitió la posibilidad de que el Estado de dicho lugar percibiese impuesto por los mismos bienes. Otros casos fueron resueltos por la Suprema Corte Federal en el sentido que los depósitos en dinero efectivo pagan en el lugar de su existencia y que los depósitos en cajas de ahorro, pagan en el domicilio del causante.

Este problema de la doble imposición interna tiene su mayor significación como ya hemos dicho, en los Estados Federales. La solución se ha buscado en la supresión de los impuestos de los Estados federados y su substitución por un impuesto de carácter fe-

deral o general, de cuyo rendimiento el Gobierno Central puede dar participación a los estados federales.

Canadá tiene en cuenta se refiere a esta materia impositiva un régimen de absoluta descentralización. Cada provincia tiene su propia legislación y para obviar los inconvenientes de la superposición de la tributación celebran acuerdos de reciprocidad entre ellas.

En los Estados Unidos el tratadista Seligman abogó por la implantación de un impuesto federal único con participación de los Estados, que percibirían su porción de acuerdo a diversos factores. La National Tax Association se manifestó contraria a esta idea, por entender que el gravamen debía reservarse íntegramente para los Estados.

En "Multiple domicile and multiple inheritance taxes a possible solution" artículo publicado en "George Washington Law Review" por D. J. Farago expone este como posible fórmulas de solución para los bienes "intangibles" las siguientes: 1) que cada domicilio grave la parte de intangibles proporcionada a la ayuda prestada por el Estado, o en la medida que haya permitido la acumula-

ción de los bienes por el causante; 2) permitir que cada "domicilio" grave una parte igual de los "intangibles"; 3) permitir que cada "domicilio" grave intangibles en la misma proporción que los bienes "tangibles" del causante situados en el Estado; 4) prorratear los impuestos en base al tiempo empleado por el causante en cada Estado, durante un período determinado preceden temente a la muerte (dos o tres años por ejemplo).

La descentralización también rige en Australia. En lo referente a la percepción del impuesto a los réditos existe un acuerdo entre el gobierno central y las provincias.

En nuestro país existe el fenómeno tributario que estudiamos pero solo excepcionalmente ha sido considerado.

Un proyecto elaborado por el ingeniero Alejandro Bunge, pre vio la supresión de todos los impuestos sucesorios y su reemplazó por un gravamen progresivo único que percibiría el gobierno federal a distribuir luego entre las provincias. Se entiende que este proyecto, como otro posterior del senador Sánchez Sorondo, que poco difería del anterior, son inconstitucionales.

Una positiva solución sería la celebración de convenios en-

tre la Nación y las provincias, aunque tal propósito encuentra objeciones en algunos autores.

4 - Doble imposición internacional - Soluciones

El problema de la doble imposición internacional no es nuevo. Según Seligman, él ya existió en la Edad Media y desde entonces se trató de encontrar soluciones que resolvieran la cuestión. El asunto a dilucidar, según el autor citado, es establecer donde el individuo debe ser gravado, lo que no es fácil si se tiene en cuenta las diversas concepciones que siguen los sistemas impositivos de los diferentes países.

Existen distintas teorías que tratan de aclarar el problema. La de la vinculación política, la de la residencia y domicilio, la del interés económico, la del cambio, la de la capacidad contributiva y la de "allegance" económica.

La teoría de la vinculación política considera al individuo estrechamente ligado económica y socialmente al país en que vive, creándole con respecto a éste una situación de dependencia, emergiendo de él un derecho de imposición. En opinión de Roscoe, esta

teoría está hoy superada por la de la vinculación económica del individuo y los bienes.

La teoría de la residencia tiene el inconveniente de que el individuo puede tenerla en distintos lugares a la vez y por breves períodos de tiempo. Según Einandi, citado por Rosco, el principio del domicilio o de la residencia permanente está más difundido. Los que permanentemente o habitualmente residen en una localidad, deberían contribuir a sus gastos. Tal principio es insuficiente cuando la propiedad es poseída en gran parte por forasteros, puesto que estos no pueden ser liberados completamente de la obligación hacia el Estado de donde reciben las rentas.

Una tendencia moderna, la constituye la teoría del interés económico, o sea la que atribuye el derecho de imposición según el domicilio y el sitio donde se encuentran los bienes productores de la renta.

Se basa la teoría del cambio, en que las razones y los límites de imposición surgen de un cambio entre el Estado y el individuo, según una subdivisión entre la teoría de los gastos incurridos y la teoría de los servicios prestados.

La teoría de la capacidad contributiva tiene en cuenta principalmente al individuo con exclusión de toda consideración hacia los bienes cuando estos son origen o fuente de renta y se encuentran situados fuera de la jurisdicción fiscal del Estado que lo aplica.

Finalmente cabe definir a la doctrina de la "allegiance" económica como la fundada en el principio del interés o subordinación económica. Según expone Rocco, a quien seguimos en este tópico, esta doctrina reposa sobre la teoría de la capacidad de pago en cuanto se refiere a los impuestos ordinarios sobre el capital y la renta, no así para los gravámenes sucesorios en que las legislaciones impositivas tienen en cuenta solo en parte la mayor capacidad contributiva resultante de una herencia.

En cuanto a las soluciones que para evitar los inconvenientes producidos por la doble imposición internacional fueron propuestas, adquieren un carácter definido a partir de mediados del Siglo XIX. En efecto desde la convención franco-belga de 1843, se celebraron varias convenciones bilaterales a base de gravar al individuo donde vive y a los bienes según el lugar de su si-

tuación.

Las soluciones generales fueron encaradas posteriormente. Así es como, según refiere W. J. Schultz en su obra "The taxation of inheritance", la primera institución que abordó la cuestión fué el Royal Colonial Institute de Gran Bretaña, que propuso en 1888 como base única del impuesto sucesorio la "lex rei sitae".

En 1895 el Instituto de Derecho Internacional designó para el estudio de esta materia a Barclay y Storer, los que se decidieron por el mismo principio de la territorialidad para el impuesto sucesorio. El informe Barclay, aparte de los inmuebles, sobre los que no había duda respecto al principio a aplicarse propuso en cuanto a la situación de los muebles lo siguiente:

- a) los bienes corporales, valores al portador, billetes de banco se considerarían existentes en el lugar del fallecimiento del causante; b) las acciones y obligaciones de sociedades, en el país en que dichas entidades se hubieran constituido legalmente; c) las rentas y obligaciones del Estado y de instituciones públicas, en el país de que dependían; d) los créditos en el país

en que deba efectuarse su pago y; e) los buques en el país de registro.

Este proyecto halló resistencia entre los diversos miembros del Instituto, pero es indudable que marcó el derrotero a posteriores tentativas de solución.

Siguiendo un orden cronológico corresponde mencionar ahora la Conferencia Financiera Internacional celebrada en Bruselas en el año 1920, que entendió que la Sociedad de las Naciones podía promover soluciones que evitaran la superposición impositiva. En virtud de ello, propugó la concertación de un Acuerdo Internacional. Conforme a tal proposición, el Comité Financiero de la Sociedad, confió el estudio del problema a cuatro economistas, cuyos puntos de vista fueron trasuntados en un informe presentado en el año 1923. Este estudio desarrolla la teoría de "l'allocation économique". Determinan los elementos de la doctrina asignando el derecho de imposición al país del origen o al país del domicilio, según la preponderancia de los factores que intervengan en la fijación del interés económico. Establecen cuatro criterios para repartir el impuesto, siguiendo los siguientes métodos: 1º) Desgra-

vación de las rentas provenientes del extranjero; 2°) Asunción de la renta que va al extranjero; 3°) Subdivisión de los impuestos y 4°) Clasificación y repartición de las fuentes. Sobre el informe de estos cuatro economistas nos referiremos posteriormente con mayor detención.

El Instituto de Derecho Internacional después de la experiencia de 1893 prosiguió ocupándose del problema y así es como el jurista Striscow produjo un informe en el año 1921 en el que proponía soluciones fundadas también en el principio del interés e subordinación económica, llegando a las siguientes conclusiones: 1) Inmuebles y muebles por sucesión, debe aplicarse la "lex rei sitae"; 2) los demás bienes constitutivos del capital fijo o circulante de explotación de un inmueble o de un establecimiento comercial o industrial, imposables en el Estado en que se encuentra situado el inmueble o el establecimiento; 3) Créditos hipotecarios, imposables en el Estado en que se encuentra el inmueble afectado; 4) Patentes de invención, derechos de autor y los otros derechos de valor económico, imposables en el Estado donde se ejercitan los derechos y 5) Bienes no comprendi-

des en el detalle descripto, debe regir el principio del domicilio del causante. Discutido este proyecto en la Sesión del Instituto celebrado en Grenoble fué aceptado en líneas generales, con ligeras modificaciones.

La Cámara de Comercio Internacional trató de hallar solución al problema a que nos referimos en lo concerniente al impuesto sucesorio, tratando de que se celebren convenciones internacionales y recomendando la aprobación del proyecto del profesor Suyling. Este había propuesto que cada Estado percibiese los impuestos que considerase convenientes, pero dejando al contribuyente el derecho de reclamar, en el caso de impuesto a los réditos, y por extensión al impuesto sucesorio, la devolución de las sumas pagadas al Estado donde se hallaran los bienes productores de las rentas y que se crease una comisión fiscal internacional. Admit  a el principio del domicilio con ciertas excepciones a favor de la teoría del "situs".

Sin embargo fué siempre la Sociedad de las Naciones la que se dedicó con más ahínco al estudio de la cuestión. Así es que en Abril de 1922, bajo el patrocinio de aquella Entidad, se reu-

nió una Conferencia Económica Internacional. Esta, en una de sus proposiciones recomendó a la Sociedad se ocupara del problema de la evasión de capitales, que consideró en íntima relación con el de la doble imposición. La recomendación fué tomada en consideración y en junio de 1922, el Comité Financiero decidió estudiar ambas cuestiones. Los trabajos se tradujeron en un informe de carácter científico a cargo del "Comité de Peritos Economistas" y diversos informes de carácter técnico redactados por el "Comité de Peritos técnicos y gubernamentales".

El Comité de los cuatro economistas que estaba integrado por los profesores Bruins de Holanda, Finandi de Italia, Seligman de Estados Unidos y Sir Josiah Stamp de Gran Bretaña, estableció los siguientes principios: Descarta la creencia de que los límites de imposición están determinados por convenio entre la Sociedad y el individuo, rechazando las teorías utilitarias; se decide por la teoría de la facultad, o de la capacidad económica del contribuyente. Descarta el principio político de la nacionalidad y el de la residencia, para reconocer que la elección debe hacerse entre los del domicilio y del lugar de situación de los bienes per

tratarse de criterios más ajustados al concepto de la subordinación económica, aplicable a todos los gravámenes y muy especialmente al sucesorio. Destaca que los elementos que forman la capacidad económica son: a) la producción de la riqueza, b) la posesión de la riqueza y c) la facultad de disponer de la riqueza.

Aplicando estos principios a las diferentes clases de bienes llegan a las siguientes conclusiones:

I - Inmuebles: rige la ley del lugar de su situación; II - Explotaciones comerciales e industriales vinculadas a inmuebles: los factores principales son el origen y el situs; I I - Bienes muebles corporales e tangibles de emplazamiento fijo: a) los que dependen en primer lugar del terreno mismo: origen y situs; b) Bienes que dependen más de la personalidad del propietario: domicilio; IV - Bienes muebles corporales e tangibles sin emplazamiento fijo: domicilio del propietario; V- Bienes muebles incorporeales e intangibles: a) Hipotecas: origen (para el capital) y domicilio (para la renta, b) acciones de sociedades: domicilio; c) obligaciones de sociedades: domicilio; d) Títulos del Estado: domicilio; e) Créditos en general: domicilio; y f) Salarios y beneficios

profesionales: domicilio.

En cuanto al impuesto sucesorio reconoce que a fin de establecer el factor económico debe tenerse en cuenta el principio del origen o del verdadero "situs" económico por una parte y por otra el principio del domicilio. Así para el impuesto a la herencia establece: bienes de las categorías I y II a) principio del domicilio; categoría V (c) y (d) preponderancia del principio del domicilio; navíos lugar de registro, pero si recorren vías navegables de diversos países, debería regir el principio de localización económica; hipoteca, el impuesto corresponde al Estado donde está ubicado el bien; empresas industriales y comerciales: a) el país donde está situada la empresa, percibiría la mayor parte del impuesto, b) el país de residencia del causante recibiría el impuesto por la parte representativa de clientela.

Concretando tendríamos que: en materia de inmuebles y de bienes vinculados a la tierra predomina el lugar de situación; en cuanto a bienes personales y especialmente riqueza incorpórea, debe regir el lugar de domicilio.

El informe de los peritos técnicos presentado el 5 de Abril

de 1925 difiere del anterior en cuanto atribuye preponderancia al principio del domicilio, admitiéndose solo en casos determinados el concepto del origen económico de los bienes. En cuanto al impuesto sucesorio adopta las reglas fijadas para el impuesto general sobre la renta. Sobre esta última establece el principio del domicilio: el Estado del domicilio del contribuyente es el que tiene que percibir el impuesto sobre la renta, cualquiera sea la fuente de procedencia.

El Comité financiero apoyó en general las conclusiones de los peritos y las recomendaciones, aceptadas en definitiva por el Consejo, dieron lugar a la constitución de otro comité constituido por representantes de los gobiernos. Este organismo realizó tres sesiones: la primera y la segunda en Ginebra en Mayo de 1926 y en Enero de 1927 y la última en Londres en Abril de 1927. Participó en las deliberaciones a título consultivo una delegación de la Cámara de Comercio Internacional. La misión de este comité era formular ante-proyectos de convención tomando como base el estudio de los Peritos Técnicos, de febrero de 1925. Consideró que la cuestión de las dobles imposiciones debía ser encarada separa-

damente en cuanto a los impuestos directos excepto los sucesorios per una parte y en lo relativo a estos exclusivamente por la otra.

Dada la disparidad de criterio con que se dicta la legislación impositiva en los diversos países, el Comité entendió que le era imposible redactar Convenciones Generales como era el propósito de muchos de sus miembros. Con relación a la imposición de las sucesiones aconsejó la tesis del domicilio con deducciones de inmuebles, hipotecas y negocios a favor de los países respectivos.

La Sociedad de las Naciones convocó a fines de 1928 un comité de expertos gubernamentales, designados por los gobiernos de los Estados. Asistieron 27 de estos. Aprobó tres textos-tipos de proyectos de convención relativos a impuesto a la renta, otros sobre impuestos a las sucesiones y dos proyectos de convenciones sobre asistencia para el recobro de impuestos y asistencia administrativa y una proposición sobre organización futura. Se aprobó asimismo la designación de un comité fiscal que debía reunirse todos los años y estudiar los diferentes aspectos de la múltiple imposición, la asistencia administrativa fiscal y la evasión fiscal. Presentó este comité varios informes aconsejando la recipi-

lación anual de convenciones concernientes a la doble imposición, trabajo que realizaba el secretariado de la Sociedad de las Naciones.

Corresponde también destacar los trabajos de la Cámara de Comercio Internacional la que en su primer congreso sostuvo estos principios: 1º) Igualdad de tratamiento para todos los contribuyentes sean nacionales o extranjeros, residentes o no residentes en el país, con respecto a todo rédito ganado en éste; 2º) Igualdad de tratamiento para todos los contribuyentes, sean estos nacionales o extranjeros, residentes en el país o fuera de él, con respecto a todo rédito ganado en el exterior; si no fuera posible exceptuar estas rentas, deberían ser objeto de una importante desgravación; 3º) Concerniente al impuesto global sobre la renta, propugnó la aplicación de una tasa que correspondiera únicamente a las ganancias en el país mismo, o sea con exclusión de las rentas de origen extranjero; 4º) Aplicación de estos principios a todas las personas sean estas morales o jurídicas. La Cámara de Comercio Internacional fijó la base de sus trabajos en dos ideas generales; el del origen de la renta y el del domicilio de las personas.

Concretando puede afirmarse que no existe hoy ninguna fórmula que permita resolver el problema planteado.

Nuestro país no ha celebrado tratado alguno que rija la materia. Teniendo en cuenta que constituimos un país de carácter inmigratorio, debemos aceptar como más conveniente el principio del origen de los bienes o del situs, tal como lo reconocen tratados de autoridad.

Pasando ahora a la forma como los diversos países tratan el problema tenemos que en Inglaterra los bienes inmuebles y los títulos mobiliarios nominativos de las Compañías inglesas tributan en cualquier caso sea quien fuere el causante y el heredero; los títulos al portador y los nominativos de Compañías extranjeras, solamente cuando el causante o heredero están domiciliados en Inglaterra, los bienes inmuebles situados en el extranjero no tributan en ningún caso.

En Francia quedan exentos los pagos del impuesto para los inmuebles situados en el extranjero y los muebles situados materialmente en el exterior, aunque están comprendidos en la herencia de un francés. Los valores mobiliarios extranjeros cuando forman par

te de la herencia de un francés o de un extranjero domiciliado en Francia, están sujetos al impuesto. Recae el gravamen sobre todos los muebles e inmuebles situados en Francia, cualquiera fuese la nacionalidad del causante.

El ámbito de aplicación del impuesto en Alemania es el siguiente: Inmuebles situados en Alemania siempre tributan cualquiera fuera la nacionalidad del de cujus. Los muebles y los derechos reales situados en el extranjero, tributan cuando el de cujus es alemán. Debe tenerse en cuenta que existiendo tratado de reciprocidad con el Estado en que aquellos estén situados, lo pagado en éste es deducible del impuesto que se abona en Alemania. Si no hay tratado el impuesto pagado en otro país es deducible de la herencia, a los efectos de la determinación del acervo imponible en Alemania.

En lo referente a los muebles, si el causante es alemán, pagan impuesto cualquiera fuera su situación y el heredero, aunque el impuesto satisfecho en el extranjero por valores depositados allí, puede en algunas cases ser descontado del impuesto alemán. Si el causante y el heredero no son germanos, sus bienes muebles

situados allí están sometidos a gravámenes, siempre que el causante tuviera su domicilio en Alemania o si lo tiene el heredero en el momento de causarse la sucesión.

La legislación española se ajusta en cuanto a esta tributación a las siguientes disposiciones; Inmuebles: rige la ley de su situación; Muebles: cuando el causante o heredero fueran españoles tributan con cual fuera su situación. En cambio cuando los bienes muebles están situados en España tributan con cual fuere la nacionalidad del causante o heredero.

Aplicando la legislación impositiva extranjera brevemente reseñada, vemos que en numerosos casos se produce la doble imposición, porque cada país ha estructurado aquella en base a fines exclusivamente fiscales.

Un acuerdo de carácter internacional sería el procedimiento indicado para obviar las múltiples dificultades que se presentan en esta materia. Sin embargo motivos de diversa índole se oponen a que pueda arribarse a la estructuración de un convenio con ese alcance. Queda entonces, como única solución práctica, la realización de acuerdos bilaterales. Más de setenta de estos se han ce-

lebrado ya. La última guerra interrumpió el desarrollo de esta norma que tiende a la coordinación y colaboración de las actividades de los diversos Estados.

Cabe destacar que los últimos tratados suscriptos más que a evitar la doble imposición tienden a distribuir la materia imponible mediante, según observa Becker, mutuas restricciones de los créditos tributarios de cada parte o dejando estos intactos.

CAPITULO VII

CONCLUSIONES

1 - Desarrollo del impuesto - 2 - Ventajas y peligros - 3 - El impuesto global - 4 - El impuesto sobre bienes de las personas jurídicas - 5 - Pervenir del impuesto sucesorio - 6 - Consideraciones finales.

1 - Desarrollo del impuesto.

Para que el impuesto sucesorio pueda aparecer, dice Walter Lotz, han de estar admitidos los derechos de propiedad y de herencia, tiene que existir una economía monetaria, el Estado ha de haberse desarrollado y debe haber una burocracia organizada y retribuida. Cuando se dan todas estas circunstancias, el impuesto sobre las herencias surge, podríamos decir, casi necesariamente. Cuando estas instituciones, empiezan a estructurarse, el impuesto comienza a adquirir desarrollo.

Esta evolución es indudablemente lenta, hasta fines del Siglo XVIII. En los dos Siglos posteriores se acelera. Elle ocurre por un hecho trascendental: la revolución industrial y con ella las grandes mutaciones de orden político, económicas técnicas

y social.

Hasta fines del Siglo XVIII Europa era sobre todo agraria. El número de los poseedores de grandes fortunas era reducido, y la mayoría de ellas consistían exclusivamente en inmuebles. Nadie se desprendía de su patrimonio si no mediaba una razón poderosa. Un impuesto sucesorio en esas condiciones hubiera sido gravoso y contraproducente a una mayoría de población, constituida por campesinos y artesanos de escasos recursos. Por otra parte sobre los poderosos hubiera implicado vender alguna de sus propiedades para satisfacer el impuesto. Asimismo siempe estos últimos los detentadores del poder político, toda medida convergente a gravar con impuestos sus bienes, por más socialmente beneficiosa que ella resultara, hubiera encontrado, como realmente encontró, su más retunda negativa.

El nacimiento del capitalismo, que coincidió con la transformación del Estado guerrero en Estado Industrial, dispuso de formas superiores y más eficaces de producción; con ello vino la disgregación del antiguo grupo familiar. Se suprimieron los privilegios de la nobleza y se estableció la libertad económica. Como resultado de ello, apareció el capitalismo moderno.

La consecuencia emergente fué el crecimiento fabuloso del número de ricos, asumiendo sus fortunas las formas más diferentes. También el número de pobres creció constituyéndose las grandes masas urbanas sin otros recursos que los obtenidos de su trabajo.

Las desigualdades económicas aumentaron. Con ello no se presentaba otra alternativa, para ayudar a los pobres, que el Estado se apropiara de parte de los bienes de las clases acomodadas, a la muerte de sus titulares, con el fin de utilizarlos al alivio de los desamparados. Desde luego no fueron estas únicamente las razones del incremento del impuesto. Saligman tiene al respecto una excelente explicación tanto de los impuestos directos como indirectos. Dice ese autor que con la introducción del impuesto directo se hace más fácil el aumento gradual de los ingresos públicos, lo que constituye un feliz resultado, pues los gastos públicos, tienen una marcha paralela a la del progreso de la civilización. Durante mucho tiempo las tareas exclusivas del gobierno fueron la seguridad y la defensa. Pero cuando las condiciones económicas se desarrollan y aparecen las primeras diferenciaciones de clase en la sociedad, el bienestar general va impendiéndose

a la atención de los gobernantes. Las nuevas funciones del Estado, significan nuevos gastos y éstos requieren el aumento de los impuestos. El impuesto se señala entonces, según el tratadista mencionado, como la característica de la época moderna, contrariamente a la economía política de las edades anteriores, que más o menos alcanzaba para sus necesidades.

La característica de un verdadero sistema tributario moderno, afirma Nitti, es su inclinación a fundarse esencialmente en los impuestos indirectos a los consumos de lujo, eximiendo a los artículos de primera necesidad y agregándose como útil complemento, grandes impuestos personales y el impuesto sucesorio.

Concretando las opiniones precedentes podemos decir que la progresiva estatización de las actividades, tras un aumento en las cargas fiscales, en especial de las tasas hereditarias que deben responder, sin embargo, a límites justos y equitativos.

2 - Ventajas y peligros.

Se ha afirmado que la transmisión de bienes del causante al heredero es de derecho natural y que el Estado no está facultado para gravar ese acto.

Contra este concepto se ha sostenido que el derecho de herencia no es un derecho natural, sino por el contrario que ha sido creado por el Estado, el cual puede regularlo según convenga. En este sentido merece señalarse la opinión de William Marcourt, el reformador del derecho sucesorio inglés, quien sostuvo que en las transmisiones de propiedad de todas clases, el Estado toma su parte primero, antes que ninguno de los sucesores. La razón se funda en que el derecho del Estado a una parte de la propiedad acumulada del muerto, es un derecho anterior al que tienen los que han de repartirse esta propiedad, es decir que el Estado tiene el primer derecho sobre el patrimonio y los herederos tienen un derecho posterior y subordinado. La naturaleza no da al hombre poder, alegaba Marcourt, sobre sus bienes terrenos más allá del término de su vida. El poder que posee de prolongar su voluntad después de su muerte, es una pura creación de la ley y el Estado tiene el derecho de marcar las condiciones y las limitaciones bajo las cuales aquel poder será ejercido.

Anteriormente Stuart Mill había reconocido que era un derecho natural el del causante a disponer de sus bienes a su libre albedrío para después de su muerte, pero negaba este carácter a

las herencias ab-intestate.

La objeción más importante, clásica, diremos, que se hace al impuesto sucesorio, es que éste recae sobre el capital, frenando en consecuencia su acumulación y resultando a la postre perjudicioso al progreso económico. Tal observación ha sido sostenida por Adam Smith y David Ricardo.

Evidentemente el impuesto no produce la destrucción del capital, aunque sí podría discutirse si la aplicación del gravamen tendría como resultado una formación de ahorros y capitales inferior a la que se habría constituido sin aquél. Veamos como se expresa, Keynes, sobre la aplicación de su teoría a los impuestos sobre las sucesiones: "La confusión existente en la opinión pública sobre la materia, está bien ilustrada por la creencia muy común que los impuestos sucesorios producen una reducción en el capital del país. Suponiendo que el Estado aplica el rendimiento de estos impuestos a sus gastos ordinarios, de manera que los impuestos sobre las rentas o sobre los consumos son, en la medida correspondiente, reducidos o cortados; es, desde luego, verdad que una política fiscal de fuerte tributación sucesoria

tiene el efecto de aumentar la propensión a consumir del país de que se trate. Pero como un aumento de la propensión a consumir servirá en general para aumentar al mismo tiempo el impulso a realizar inversiones de capital, la consecuencia que generalmente se deduce es exactamente la opuesta a la verdad".

No obstante lo expuesto, la idea de que el impuesto se paga con capital tiene muchos adeptos. De ello ha derivado la exigencia de que el producido de este gravamen no debe ser destinado a los gastos ordinarios del Estado, sino a inversiones de capital. En ese sentido se expidió Ricardo y sus concepciones fueron en un momento dado tan tenidas en cuenta, que en algunos países el rendimiento del impuesto fué destinado a construcción de escuelas, hospitales, asilos y aún a la amortización de la deuda pública.

Al margen de los conceptos vertidos, el hecho de que el impuesto se satisfaga con capital o renta no depende del tributo en sí mismo sino de las características de la ley impositiva que debe atender al monto y a las facilidades de pago.

Además, y conforme lo manifiesta Schultz, lo más interesante es proteger la riqueza nacional, la que nunca disminuirá aún en el

caso de afectarse el capital de los particulares.

Se ha sostenido que el gravamen sucesorio al cercenar el patrimonio dejado por el causante a sus herederos, es una de las causas de la disgregación familiar. En realidad cabe sostener en este aspecto, que las tasas sucesorias están orientadas a incidir pesadamente sobre las grandes fortunas, partiendo de reducidos tipos impositivos para las pequeñas transmisiones y elevándose a medida que aumenta la herencia. Si los efectos serían los precedentemente consignados, entonces el panorama observable, dice Almazán, sería el siguiente: las familias que nada heredan o heredan pequeñas sumas, serían núcleos celulares firmes donde el fenómeno de la disgregación no llegaría, por el contrario este se produciría en las familias pudientes, cuyos herederos permanecen a la expectativa de fuertes herencias, confiscados en parte y en el momento de la transmisión, por la tasa sucesoria. Pero casualmente lo que ocurre es todo lo contrario: las familias para las cuales no es posible que funcione la tasa sucesoria elevada, se disgrega por obra de factores más profundos y que aquellas otras para las cuales la elevada tasa sucesoria es aplicable, mantienen en cohe-

ción mientras gozan del bienestar económicos. Coincidimos con el autor precedentemente mencionado, en el concepto de que a la familia pueda defendérsela, liberándola de las cargas que pesan gravemente sobre ella, pero consideramos inaceptable, que el impuesto sucesorio aplicado según tipos y grado hereditario, puede constituir un factor de su inestabilidad. Por otra parte todas las legislaciones han previsto los resultados que podrían derivarse del aumento desconsiderado de las tasas, y todas ellas han salvado satisfactoriamente tales consecuencias.

Otra de las desventajas que se dice recaen sobre este impuesto es el de su rendimiento inelástico. Ella se traduce en los inconvenientes que trae aparejado la imposibilidad de su aumento o disminución en años de crisis o abundancia. En este aspecto el impuesto sobre las herencias se diferencia de casi todos los demás gravámenes. Estos pueden ser elevados o disminuidos según se considere conveniente, no así aquél. Ello no significa sin embargo que sus tipos impositivos deban permanecer invariables, sino que por el contrario deben seguir las modificaciones de la política económica y social. Y cabe agregar que contra el inconveniente

de su inelasticidad, el impuesto sucesorio tiene la ventaja sobre todos los otros, de su mayor regularidad enfrente de las oscilaciones de la coyuntura.

También se ha dicho contra este impuesto, que constituye una gabela desigual, puesto que no grava todos los patrimonios por igual, dado que repercute con más fuerza sobre aquellos bienes que sean transmitidos con más frecuencia.

Si la herencia la consideramos, como lo dice Seligman, una renta accidental, espasmódica, de azar, el argumento no es válido, ya que cada vez es pagado por una persona diferente. Sin embargo, cabe reconocer que en esta objeción existe un poco de razón, aunque debe destacarse en ella toda importancia. Por otra parte los casos extremos que impliquen el peligro de una verdadera disminución del patrimonio, están contemplados en la mayor parte de las legislaciones vigentes con adecuadas disposiciones, que tienden a evitar esa situación.

Se ha objetado también que el impuesto a las sucesiones implica una doble imposición, pues existe ya un gravamen a la propiedad en sí y el hereditario se aplica a la transmisión de los mis-

nos bienes.

Esta afirmación ha sido refutada por el profesor Max West, manifestando este que doble imposición significa desigualdad tributaria y ella no existe cuando el impuesto se aplica sobre la propiedad a intervalos regulares de tiempo y en ocasión de la muerte del propietario, a menos que una de las dos formas sea desigual por sí misma.

Los detractores de este impuesto sostienen también que con su aplicación se produce la evasión fiscal. Se recurre para ello a la enajenación de los bienes, donaciones entre vivos y constitución de "Sociedades de familia". Medidas tales como el impuesto a las donaciones, y los impuestos especiales a dichas sociedades de familia reemplazado en algunas legislaciones con el impuesto a los bienes de las personas jurídicas, conocido también como impuesto de manos muertas, se orientan en el sentido de evitar dicha evasión.

Por último se sostiene que el impuesto tiene efectos sobre los precios. Así mientras hay quien afirma que ante la perspectiva de que de la herencia se deduzca una parte importante, prefie-

ren, los futuros causantes, aumentar sus gastos. Otros por el contrario alegan que deprime esos precios, porque cuando los herederos quieren pagar el impuesto sin deducirlo de la herencia, se ven obligados a reducir sus gastos. Nos cabe decir a este respecto que el gravamen que estudiamos, no puede tener otro efecto sobre los precios, que el remoto de reducir en el contribuyente su poder de compra.

Después de haber analizado los defectos que al impuesto sucesorio se le atribuyen, ocupémonos ahora de las ventajas que su aplicación reporta.

Adam Smith sostenía que un impuesto para ser aceptable debía satisfacer cuatro condiciones: ser proporcional a los recursos de los contribuyentes; ser cierto y no arbitrario, el tiempo del pago, el modo, la suma a pagar, todo debe ser claro y exacto; la de que todo impuesto debe ser recaudado en el tiempo y de la manera que se puede presumir y declarar, de más comodidad para el contribuyente y por último que el impuesto debe ser recaudado de manera que se retire de las manos del pueblo la menor suma posible en ex-

ese de la que debe ingresar al tesoro del Estado, y que al mismo tiempo se retenga lo menos posible el dinero del pueblo que ha de integrar el tesoro del Estado.

El impuesto sobre las herencias puede ser proporcional a los recursos de cada contribuyente, dependiendo ello de los tipos impositivos que se fijen.

Es evidente que el gravamen que nos ocupa es cierto en la referente al tiempo que se cobra y a su monto. Se percibe siempre que exista una transmisión mortis causa y sobre un valor perfectamente determinado.

La tercera regla de Smith podemos también afirmar que se cumple en el impuesto sucesorio. En efecto, este se cobra en un momento en que al contribuyente le es fácil pagarlo, es decir al heredar el patrimonio.

Por último cabe agregar que la cuarta regla que se refiere a la economía de las recaudaciones también se cumple. Ello es así porque la percepción e inspección son fáciles, imponiendo al contribuyente muy pocos trámites y formalidades y al Estado breve intervención;

Smith, a pesar de su tesis contraria al impuesto sucesorio, reconocía que cumplía con los tres últimos requisitos. En cambio entendía que no satisfacía la primera regla pues "són en los casos en que son proporcionales al valor de la propiedad transmitida, son siempre no equitativos, pues la frecuencia de las transmisiones no es siempre la misma para todas las propiedades del mismo valor".

En todos los impuestos debe tenerse muy en cuenta la cuestión de la traslación. Mediante ésta el individuo afectado tiene de a transferir la carga tributaria, parcial o totalmente sobre otros. Según Mitti, hay traslación de impuesto cuando el contribuyente de jure lo transmite a un contribuyente de facto, el que, a su vez, lo transfiere a otro que queda afectado al mismo.

Desde este punto de vista, puede decirse que en el impuesto sucesorio es practicablemente imposible que se produzca el fenómeno de la traslación. Los destinados a pagarlo, herederos legatarios, etc. lo pagan efectivamente sin que puedan hacerlo recaer en todo o en parte sobre otros contribuyentes.

Otras de las ventajas que ofrece este impuesto es que no pre

duce efectos sobre los precios de los productos. Propende asimismo a facilitar una mayor circulación de los bienes y a una más acentuada distribución de la riqueza. Proporciona medios de lucha contra la evasión de capitales. Y por último el especial destino que se da a su producido, que se traducen en distintas obras de carácter benéfico, hacen que este gravamen pueda considerarse como un instrumento valioso de política social.

3 - El impuesto global

Existen, como sabemos, dos clases de impuestos que pesan sobre las transmisiones hereditarias: uno se calcula tomando en cuenta el acervo total del causante y otro aplicando la tasa impositiva sobre cada hijuela hereditaria.

El primero de ellos, que responde a conceptos defendidos por se antes de la primera guerra mundial, tiene como fundamento la consideración de que la sociedad representada por el Estado, con tribuye a crear el mayor valor que adquieren las propiedades y los bienes de los ciudadanos, colaborando en la formación de las fortunas, debiéndoselo en consecuencia considerar como colaborador.

Este impuesto descansa en la idea de la obligación social. La defenza de los dos impuestos, el que pesa sobre las personas hereditarias y el que incide en el volúmen global, responde siempre a la capacidad de pago; pero mientras en el primero se concibe como una cuestión individual, en el segundo se conceptúa como una cuestión social.

El impuesto global existe en varios países: así en Inglaterra se denomina "estate duty" en Estados Unidos "estate tax" y en Francia "impôt successoral".

En nuestro país no existe el impuesto global a las herencias, aunque han existido tentativas para implantarlo.

En efecto; en el año 1932 el entonces diputado Dr. Federico Pinedo presentó un proyecto que imponía este tipo de gravamen. Este contó con el pronunciamiento favorable de la mayoría de la Comisión de Presupuesto y Hacienda de la Cámara de Diputados, la que lo aprobó en definitiva. Dispuso el art. 1º del proyecto que además del impuesto establecido por la ley N° 11237, todo acto realizando ante jueces y escribanos y que anteriores la transmisión gratuita de bienes por causa de muerte, anticipo de herencia

o donación, pagará sobre el monto total del haber líquido transmitido, un impuesto progresivo con relación al monto y sin consideración al parentesco, conforme a una escala que se indicaba. En el Senado el proyecto sufrió serias modificaciones que le hicieron perder el objetivo que tuvo en vista su autor al presentarlo.

En el año 1934 siendo ministro de Hacienda el mismo Dr. Pinedo fué enviado por el P.E. al Congreso un proyecto de ley sobre impuesto global, parecido al que fué presentado en el año 1932, pero conteniendo algunas modificaciones. Por esta última iniciativa, ya no se propone una legislación destinada a regir en jurisdicción nacional, sino que se aplicaría en todo el territorio de la Nación. Tenía dos características importantes: a) el sistema es opcional o facultativo para las provincias, en el sentido que estas pueden o no adherirse al sistema; b) el sistema es federal solo en lo relativo al poder recaudador, la Nación, pero el producido sería distribuido a las provincias en proporción a los bienes situados en jurisdicción de cada una de ellas.

Se hicieron diversas objeciones a este proyecto, considerando los representantes del interior que su aprobación significaba

disminuir aún más, las autonomías provinciales, en una materia de exclusivo carácter local. Estas opiniones contrarias y otras que se vertieron, indujeron al Poder Ejecutivo a retirar el proyecto presentado.

Se considera que el impuesto global presenta ciertas ventajas, por su simplicidad y la abstracción que hace a toda relación de parentesco, lo que facilita su cálculo y permite obtener un alto rendimiento en su percepción. Pero también se conceptúa, que a su lado, el impuesto a las sucesiones hereditarias es más justo y equitativo.

La "Australian Royal Commission on Taxation" en su informe del año 1923, hizo un análisis de las ventajas e inconvenientes de ambos impuestos, llegando a la conclusión que solo debía adoptarse el que gravaba las sucesiones hereditarias, por entender que él se ajustaba más a los principios de la moderna justicia tributaria.

El impuesto global en nuestro país está sujeto a series reparos constitucionales. Para salvarlos el Dr. Egidio C. Trevisan en un artículo publicado en la "Revista de Ciencias Económicas"

propuse el siguiente procedimiento: "El cálculo del impuesto lo hace el gobierno de la Nación teniendo en cuenta la totalidad de los bienes del causante situados dentro del territorio argentino, pero el gravamen lo perciben las respectivas provincias mediante sus oficinas recaudadoras habituales y solamente la Nación en lo que respecta a los bienes situados en la Capital Federal o territorios nacionales".

Nosotros creemos que si se trata de crear un nuevo gravamen a distribuirse en las provincias, con el objeto de aportar nuevos recursos al Estado, el mismo objetivo puede lograrse dentro de la organización actual, con solo aumentar convenientemente las tasas. Este procedimiento involucra la consecución de aquellos fines fiscales, sin rozar preceptos constitucionales, y se halla conforme a un exacto y justo criterio impositivo.

4 - El impuesto sobre los bienes de las personas jurídicas.

Es sabido que tratándose de personas jurídicas que tienen una duración indefinida, los bienes que poseen no son nunca objeto de transmisiones mortis causa y muy raramente inter-vivos. Ello

implica que estas entidades raramente satisfacen el impuesto sucesorio. Esta situación se agravará cada vez con el aumento de las personas jurídicas. Se entiende entonces que para compensar esta falta de tributación, se hace necesario gravarlas de otra forma.

Entre nosotros, la ley N° 5008 de la provincia de Entre Ríos, del 31 de octubre de 1934 dispuso que en substitución del impuesto a la herencia, las sociedades anónimas pagarán 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 este impuesto, que se presenten en los juicios sucesorios quedan exentas del gravamen.

La ley en cuestión no contempla el problema en su aspecto integral. En primer lugar cabe decir que solo se refiere a sociedades anónimas, creando para éstas una situación de inferioridad con referencia a las otras clases de sociedades. En segundo lugar el cálculo del gravamen en función del capital, traería aparejado cuando este último esté diseminado en jurisdicciones distintas, serios inconvenientes de orden constitucional.

No todos los autores se manifiestan de acuerdo con la aplicación de este impuesto. Seligman dice al respecto que: "Cuando el Estado grava a la compañía, realmente trata de gravar a los propietarios de la compañía, es decir a los obligacionistas y a los accionistas. No son pues, las compañías como tales, sino los individuos cuyo capital está invertido en la compañía, quienes son en realidad los contribuyentes". De ello puede producirse una doble imposición ya que puede ser gravado el capital social y el capital del accionista simultáneamente. Esto ha decidido a algunos estados que tratan de impedir esa situación, a exceptuar a los contribuyentes del impuesto personal.

Otros autores han emitido su opinión manifiestamente favorable a esta clase de impuesto. Su aplicación, según ellos, debe recaer sobre todas las personas de existencia ideal o jurídica y al total de los bienes. En los países donde se aplica, grava los organismos de la vida local, los poderes eclesiásticos, las instituciones de beneficencia, etc., en cuanto posean bienes muebles e inmuebles de donde sacan beneficios. Existe en España, Italia, Francia, Estados Unidos, Chile y Uruguay.

El gravamen a que nos referimos responde a las directivas de la moderna política tributaria y si el contribuye a despojar de un privilegio a las propiedades de personas jurídicas y a los establecimientos de "mano muerta" debe ser aceptado. Como por otra parte suple al impuesto sucesorio en los casos en que éste no puede ser aplicado, debe entonces, ser considerado justo y equitativo.

5 - Porvenir del impuesto sucesorio.

El futuro del gravamen sucesorio depende de la marcha de la vida social, política y económica. Está, como ya antes hemos manifestado, estrechamente vinculado al reconocimiento de la propiedad individual dado que sobre ésta reside el derecho de heredar, fuente sobre la cual se aplica el impuesto.

La tendencia se manifiesta a elevar los tipos impositivos. Con ello se trata de lograr, desde luego no plenamente, equilibrar las diferencias de fortunas. Hay autores que sostienen que un fuerte impuesto a las sucesiones constituye un adecuado recurso de política de la coyuntura. En efecto los problemas emergentes de la depresión económica, pueden solucionarse con medidas que

tiendan al aumento del consumo y a estimular las inversiones de capital. Se considera que este impuesto puede contribuir de dos maneras a la realización de esos propósitos: en cuanto al Estado destina su producido a solventar gastos de consumo cada vez mayores y en cuanto, si es marcadamente elevado, puede propender al aumento del consumo de los contribuyentes.

Si bien es cierto que el aumento de las tasas sucesorias tuvieran como fin predominante satisfacer necesidades fiscales, no puede decirse que al legislador le ha guiado exclusivamente ese motivo, sino los hechos que surgen de las realidades social y económica. En este sentido, cabe al impuesto sucesorio un papel preponderante, si se tiene en cuenta que el Estado por medio de él, puede estimular actividades y patrimonios que estime útiles para su evolución progresiva.

6 - Consideraciones finales.

La moderna legislación impositiva ha introducido ciertos principios en lo atinente al impuesto sucesorio que conviene destacar.

En primer lugar se establecen exenciones sobre fortunas mínimas. Todas las legislaciones adoptan ese criterio y nuestra ley, como ya hemos visto, acepta esa clase de exenciones en sucesiones en línea recta, ascendente y descendente y entre esposos, cuyo monto sea menos de ocho mil pesos. Este mínimo no imponible se aconseja atendiendo a consideraciones basadas en la función social, que los patrimonios ejercen para las familias.

El segundo principio generalmente aceptado es el de la progresividad de la cuota, en base al monto de la herencia y en relación al parentesco.

En efecto, si discutido por los autores es la aplicación de la progresión en los impuestos, cabe sin embargo una excepción cuando esa progresión se refiere al impuesto a las herencias. El fundamento ético y político de este principio responde al concepto de la capacidad contributiva y la igualdad de sacrificio. Sobre esto hemos ya escrito antes. Desde luego, debe haber y le hay en todas las legislaciones un límite, pasado el cual el tributo se transforma en arbitrario, injusto y más aún confiscatorio.

Esta progresividad no se opera solamente con respecto al mon-

te heredad, sino también con relación al parentesco. La idea que justifica este principio, se vincula a razones de orden económico y moral. En efecto no es lo mismo, como dice Nitti, la muerte de un padre que constituye para una familia además de un gran dolor un perjuicio económico, que la de un "tío de América" de un amigo, o de un conocido que nos deja una fortuna. Los herederos en línea directa deben ser afectados menos por el gravamen. Este ha sido reconocido en las legislaciones de todos los países.

La ley 11287 al establecer las tasas impositivas no ha tenido en cuenta el patrimonio del heredero, como ocurre en la ley francesa por ejemplo. Entendamos, teniendo en cuenta la función social del impuesto, que la situación patrimonial del beneficiario de la herencia, constituye un elemento diferencial de la capacidad contributiva. No es la misma igualdad de sacrificio la de aquellos que poseen al heredar, una fortuna propia, que les permite afrontar en medida menos onerosa la carga, que la de otros que carecen de todo acervo patrimonial y sobre los cuales el gravamen constituye una obligación de difícil cumplimiento. Entendamos que este aspecto debe merecer la atención preferente, en

una reforma futura de la ley.

Existe en la legislación extranjera otro principio muy difundido: el de la exención del impuesto sobre los legados o donaciones efectuados a instituciones de beneficencia. Nuestra ley en su art. 4.^o no reconoce esta clase de franquicias como tampoco las que algunas leyes de otros países acuerdan a legados efectuados a favor de instituciones religiosas, científicas y educativas.

Las exenciones a los legados hechos a favor de instituciones benéficas, científicas y educativas no solo las consideramos justificadas, sino necesarias. El Estado debe proveer por los medios a su alcance a favorecer dentro de su órbita de acción a facilitar esta clase de legados que tienden en definitiva a favorecer a la colectividad. Países donde la legislación impositiva ha llegado a su mayor perfección, admiten estas exenciones, fundadas en superiores finalidades de mejoramiento social.

Otros principios a tenerse en cuenta son la forma de pago y las reducciones por transmisiones hereditarias sucesivas. En cuanto al primero algunas leyes extranjeras acuerdan ciertos plazos, según el monto del impuesto, para satisfacerle. Implica ello

tratar de no afectar el capital sino el rédito. Nuestra ley no consigna disposiciones de esta naturaleza, extendiendo con ello que se trata de un vacío que corresponde reparar. El plazo podría ser de tres años, de acuerdo a lo que al respecto establecen algunas leyes extranjeras.

Las reducciones de las tasas sucesorias en los casos de transmisiones sucesorias, tienden a evitar la absorción o por lo menos la disminución considerable del patrimonio en breve tiempo. Disposiciones de esta naturaleza existen en las leyes de impuesto de Estados Unidos, Gran Bretaña, Alemania, etc. Consideramos que tal como lo dispone nuestra ley, la franquicia solo debe referirse a transmisiones en línea recta.

La forma de pago del gravamen que preceptúa el art. 19 de nuestra ley, la consideramos anacrónica. A nuestro juicio el importe del impuesto debe depositarse en el Banco de la Nación a la orden del Consejo Nacional de Educación, debiéndose agregar al expediente en donde la herencia se tramita, el comprobante correspondiente al pago efectuado. Ello implica una mayor comodidad para el contribuyente y celeridad en la percepción.

El art. 31 de la ley se refiere a la constitución de sociedades anónimas que responden al propósito de eludir el pago del impuesto. Para evitarlo fija algunas normas, cuya aplicación no está exenta de dificultades. Para evitarlas se ha sugerido el establecimiento de un gravamen a las personas jurídicas sobre el cual hemos hablado en el punto 4) de este capítulo. No todos los autores se han manifestado favorables a este último gravamen, ni aún Saligman, que es autoridad indiscutible en la materia. El decreto del Poder Ejecutivo N° 6755 del 26 de agosto de 1943, tiende a evitar las evasiones que podrían producirse, el que sin embargo no podríamos calificarlo como absolutamente satisfactorio.

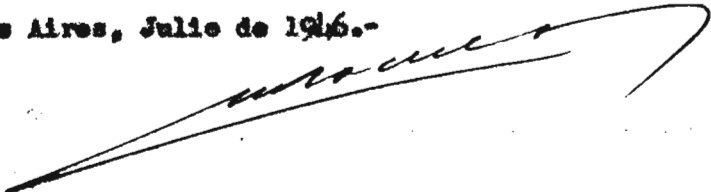
El impuesto a las personas jurídicas constituye un esfuerzo al logro de un propósito, como es el de evitar la evasión fiscal, pero su ámbito y forma de aplicación necesita ser meditadamente estudiada.

Hemos visto que la finalidad que se asigna al impuesto sucesorio es la de combatir las excesivas desigualdades económicas. Se pretende que paralelamente a ello, debe imponerse un sistema, que

no obstaculice la formación de capitales. A ello tienden los proyectos del hacendista italiano Eugenio Rignano, del profesor inglés Hugh Dalton y de H. O. Henderson. Todos estos autores estiman que el impuesto del tipo corriente constituyen una traba al aumento de capitales. Sin embargo se ha demostrado que ni el impuesto sobre las herencias ni los demás impuestos directos eliminan los grandes acervos patrimoniales.

Aceptado el impuesto como actualmente se aplica, diremos que la mayoría de los autores que han estudiado esta materia, auguran que lo más probable es un nuevo aumento de la progresión en la tributación de este impuesto, aumento acentuado en las grandes fortunas, lo que por otra parte ha constituido la tendencia dominante de los últimos años.

Buenos Aires, Julio de 1946.-



B I B L I O G R A F I A

- Alberdi, J.B. - Sistema económico y rentístico de la Confederación Argentina.
- Ahmada, G. - Interpretación política de los impuestos sucesorios.
- Andreszi, M. - Impuesto a la transmisión gratuita de bienes.
- Aoula Anserena, A. - El derecho real de hipoteca y el impuesto a la transmisión gratuita de bienes.
- Bijon, S. - Etude critique de l'évolution de l'impôt de succession.
- Bertran Flores L. - El impuesto sobre las herencias.
- Bielsa, R. - Derecho Administrativo.
- Balsells y Morera - La herencia en la Unión Soviética.
- Ballesteros, P. - El impuesto a los derechos reales, sucesorios y de personas jurídicas.
- Bruins, Einaudi, Seligman et Josiah Stamp - Commission économique et financière - Rapport sur la double imposition présentée au Comité financier.
- Boletín de Hacienda - San Salvador - El gravamen sucesorial (Octubre 1935).
- Cordero, M. - Ley de impuesto a las herencias en Perú.
- Carette, A. - Impuesto proporcional y progresivo sobre acrecentamiento de la fortuna privada.
- Carambula, A.H. - Leyes de herencia.
- Cornell, R. - Las nuevas disposiciones sobre el impuesto a las herencias - (Rev. Impuesto - Octubre 1943).

Deveto, D. - Impuesto a las herencias y a la transmisión gratuita de bienes.

Diglergie, E. - Sugestiones sobre el impuesto a la herencia (Conferencia).

Días de Guijarro, E. - El carácter provisional del pago del impuesto a la herencia - (Rev. de Jurisprudencia Argentina - Noviembre 1936).

Englis, K. - Introducción a la ciencia financiera.

Eneberg, K. von - Hacienda Pública.

Engels, F. - Origen de la familia, de la propiedad privada y del Estado.

Fillebrown, C.B. - Taxation.

Fasolis, G. - Le doppie imposizioni - Definizione scientifica e discussione dei casi di doppie imposizioni.

Gide y Rist - Historia de las doctrinas económicas.

Grissioti, B. - Impuestos directos y reforma impositiva.

Garelli, A. - Il fondamento dell'imposta successorie.

Giuliani Fonrouge, G. - Impuesto a la transmisión gratuita de bienes.

Gonnard, R. - Historia de las doctrinas económicas.

Godin, J.B.A. - La supresión de los impuestos por medio de la herencia del Estado.

García Torres, B. - Impuesto a las sucesiones - Proyecto de nueva ley.

Grassi, I.L. - El fenómeno financiero de la doble imposición
(Rev. de Ciencias Económicas).

Grassi, I.L. - Las tendencias confiscatorias de la progresividad
en los impuestos a las sucesiones y a la renta y la po-
sibilidad de su limitación.

Instituto Solvay - L'impôt successoral.

Jezo, G. - Las finanzas públicas en la República Argentina.

Jerach - El hecho imponible - Teoría general del derecho tribu-
tario substantivo.

López Varela, M. - Principios jurídicos del impuesto.

Lafaille, C. - Curso de derecho civil (Sucesiones).

López Varela, M. - Régimen impositivo argentino - Su organización
actual y su reforma.

López Osorio, M. - Ley de impuesto a las herencias.

Mac Culloch - Tratado de los principios e influencia práctica de
imposición y del sistema de crear fondos.

Maynz, C. - Curso de derecho romano.

Nitti, F. - Principios de la ciencia de las finanzas.

Maquet E. - Commentaire de la loi du 25 feb. 1901 (reforma del ré-
gimen fiscal de las sucesiones).

Orus, M. - Sucesiones (Fundamento filosófico - Unidad y pluralidad)

Fugliese, M. - Imposte di successione.

Poulteau, P. - Successions dans le droit fiscal international.

Recco, A. M. - La doble imposición internacional.

Ricardo, D. - Principios de economía política y tributaria.

Reviriego, E. - El conflicto constitucional de la doble imposición interna - (monografía)

Ruiz Guiffarú, E. - La superposición de impuesto en la República Argentina. (Conferencia).

Schall, C. F. - Le imposti sulle affori e sulle successions
(Bibl. dell'Economista - Teoría Speciale delle imposte).

Selignan, E. R. - La double imposition et la cooperation fiscale
Internationale (Academie de Droit International - Vol.
20).

Societe des Nation - Double imposition et Rapport et Resolutions
présentées par les experts techniques au Comité Financier
de la Société des Nations.

Selignan, E. R. - El impuesto progresivo en la teoría y en la
práctica.

Selignan, E.R. - Essais sur l'impôt.

Trevisan, E. - Reforma del régimen rentístico argentino.

Tezanos Pinto, M. - El impuesto a las suesiones y el factor demo-
gráfico (Rev. de C.E. Diciembre 1943).

Tovo, O. - Intervención del Consejo Nacional de Educación en los
juicios sucesorios.

Trévisan, E. - El impuesto global sobre las herencias (Rev. de
C.E. - Octubre 1938).

Urquiza Anchorena, D. - Reflexiones a propósito del impuesto global a las herencias.

Vedia y Mitre, M. - Régimen tributario Argentino.

West, M. - The Inheritance tax.

Wolfe's - Inheritance tax calculations.

Cámara de Diputados de la Nación - Proyectos e informes de la Comisión de Presupuestos.

I N D I C E

	<u>Pág.</u>
I.- PRINCIPIOS GENERALES.	1
1. El derecho sucesorio	1
2. Recursos del Estado - Los impuestos	6
3. Breve reseña histórica de la aplicación del im- puesto progresivo	11
4. Desarrollo histórico del impuesto sucesorio . .	18
 II.- FUNDAMENTOS	
1. Opiniones de Bentham - Saint Simon - Stuart Mill Leroy Beaulieu - Wagner - Seligman	27
2. Clasificación de las teorías	45
 III.- EL IMPUESTO SUCESORIO EN LA LEGISLACION IMPOSITIVA EXTRANJERA	55
1. Inglaterra	55
2. Francia	61
3. Alemania	66
4. Italia	72
5. España	76
6. Holanda	83
7. Bélgica	84
8. Suiza	85
9. Estados Unidos	86
10. Rusia	97
11. Otros países	99
 IV.- ANTECEDENTES DEL IMPUESTO EN LA ARGENTINA	102
1. Antecedentes coloniales.	102

	<u>Pág.</u>
2. Antecedentes patrios	103
3. La ley N° 4855	109
4. Modificaciones propiciadas a la ley 4855 - El informe García Torres	125
5. Las leyes posteriores	130
 V.- LA LEY ACTUAL N° 11.267 - SU CRITICA	 136
1. Actos sujetos al gravamen	137
2. Los tipos impositivos	141
3. Mínimo no imposible	157
4. Exoneraciones al pago del impuesto	163
5. Determinación del activo neto de la sucesión	167
6. Procedimiento para fijar el valor de los bienes - Liquidación provisoria y definitiva para el pago del impuesto	173
7. Reducciones por transmisiones sucesivas	186
8. Multas por ocultación dolosa de bienes	189
9.- Pago del impuesto en el caso de existencia de un solo heredero	192
10. Demoras en el pago del impuesto	193
11. Disposiciones que garanten el pago del impuesto	196
12. Forma de pago	197
13. Percepción y control del impuesto	199
14. Gravamen sobre el usufructo, la nuda propiedad y la renta vitalicia	200
15. Denuncias	204
16. Depósito de los sellos para pago del impuesto	206
17. Disposiciones varias	206
18. Recargo por ausentismo	209
19. Transmisiones efectuadas a sociedades anónimas	210
20. Prescripción	214
21. Procede y destino del impuesto.	217

	<u>Pág.</u>
VI.- LA DOBLE IMPOSICION	232
1. Antecedentes	232
2. Concepto	233
3. Doble imposición interna. Soluciones.	238
4. Doble imposición internacional. Soluciones.	244
 VII.- CONCLUSIONES	 261
1. Desarrollo del impuesto	261
2. Ventajas y peligros	264
3. El impuesto global	275
4. El impuesto sobre bienes de las personas jurídicas	279
5. Porvenir del impuesto sucesorio	282
6. Consideraciones finales	283
 BIBLIOGRAFIA	 290