



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



El gravamen sucesorio

López, Juan Alberto

1950

Cita APA: López, J. (1950). El gravamen sucesorio.

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

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

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

ORIGINAL

UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

1570
578
CATEDRADO

...

INSTITUTO DE FINANZAS ARGENTINAS
Director: Dr. Alfredo Labougle

...

Trabajo de Investigación Correspondiente a 5° Año

TEMA: EL GRAVAMEN SUCESORIO

...

Alumno: Juan Alberto López
Registro N° 9058

...

Buenos Aires
"AÑO DEL LIBERTADOR GENERAL SAN MARTIN"-1950-

...

BIBLIOGRAFIA

Para la redacción de este trabajo, además de las Leyes Argentinas y Extranjeras sobre la materia, se han consultado las siguientes obras:

- AHMADA, Guillermo - "Interpretación sociológica de los impuestos sucesorios".
- AHMADA, Guillermo - "Tratado de Finanzas Argentinas".
- CEDRO GILARDO, Juan - "El usufructo ante el impuesto sucesorio".
- DALTON, Hugh. - "Principios de Finanzas Públicas".
- EHEBERG, Carlos T. Von - "Hacienda Pública".
- FLORA, Federico - "Manual de Ciencia de la Hacienda".
- GARCIA MENDEZ, Eugenio - GAY, Osvaldo Alberto y GIANNETTI, Armando Eugenio - "Impuesto a la herencia en los países latinoamericanos".
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. - "Impuesto a la Transmisión gratuita de Bienes".
- KHALLAE, Hossein - "L'Import sur les successions".
- MORSELLI, Manuel - "Compendio de Ciencia de las Finanzas".
- NITTI, Francisco - "Principios de la Ciencia de las Finanzas".
- ORIA, Salvador - "Finanzas".
- PICO Y CASTELLS, Antonio F - "Limitación a las herencias".
- RUZO, Alejandro - "Curso de Finanzas".
- SELIGMAN, Edwin R.A. - "El impuesto progresivo en la teoría y en la práctica".
-

I N D I C E

Página

CAPITULO PRIMERO: PRINCIPIOS GENERALES

| | |
|--|----|
| I.- Antecedentes | 1 |
| II.- Caracteres | 5 |
| III.- Teorías que lo fundamentan | 10 |
| IV.- Ventajas y objeciones. | 20 |
| V.- Extensión del impuesto | 26 |
| VI.- Progresividad. | 29 |
| VII.- Tendencias modernas. | 35 |
| VIII.- Donaciones | 39 |

CAPITULO SEGUNDO: LEGISLACION ARGENTINA

| | |
|---|----|
| I.- Antecedentes | 41 |
| II.- Régimen constitucional | 44 |
| III.- Legislación para la Capital Federal y los Territorios Nacionales | 49 |
| IV.- Legislaciones provinciales | 55 |

CAPITULO TERCERO: LEGISLACION EXTRANJERA

| | |
|---------------------------|----|
| I.- Alemania | 76 |
| II.- Brasil | 77 |
| III.- Chile | 80 |
| IV.- E.E.U.U. | 82 |
| V.- Francia. | 84 |
| VI.- Inglaterra | 86 |
| VII.- Italia | 88 |
| VIII.- Méjico | 91 |

| | |
|---|----|
| <u>CAPITULO CUARTO: CONCLUSIONES.</u> | 94 |
|---|----|

- CAPITULO PRIMERO -

PRINCIPIOS GENERALES

I.- ANTECEDENTES

El impuesto a las herencias, al igual que los demás impuestos, tiene un origen muy antiguo, habiendo variado sus modalidades a través del tiempo.

No hay antecedentes del mismo en civilizaciones tan avanzadas como la persa, la china y la asirio-babilónica, apareciendo recién en Egipto en el Siglo VII antes de nuestra era. Se trataba de un impuesto general del 10% a toda transferencia de propiedad, entre la que se comprendía la operada por herencia.

Pero no era éste un impuesto específico sobre la transmisión de bienes por causa de muerte, y debemos remontarnos a Roma para encontrar el precedente más antiguo con este carácter. En efecto este impuesto existió en tiempos de Augusto (63 a.C. y 14 d.C.) y se lo conoció con el nombre de "Lex Julia Vicesima Hereditatis".

La "Lex Julia" se estableció en el año 759 de Roma (año 5 de la era cristiana), y tiene su antecedente en el Edicto de los Triunviros del año 714 de Roma que estableció una exacción a los herederos testamentarios y a los legatarios. Lo cierto es que cuando Augusto llegó al poder, el Edicto no estaba en vigencia.

Augusto implantó este impuesto por consideraciones de orden fiscal y asimismo de justicia, pues gravaba sólo a los ciudadanos romanos y no a los provinciales, viniendo a ser como una tasa de compensación por el estado y condición política que se les reconocía; sin olvidar que casi todos los im-

puestos gravaban a los "provinciales" y sólo algunos indirectos alcanzaban a los "romanos".

Las características de la "Lex Julia" son las siguientes: a) Gravaba sólo a los ciudadanos romanos; b) Alcanzaba a las sucesiones legítimas y a las testamentarias, a diferencia del Edicto de los Triunviros que sólo alcanzaba a estas últimas; c) La tasa era de la vigésima parte del haber transmitido, es decir el 5%; d) El impuesto se abonaba sobre el activo neto.

La "Lex Julia" subsistió y sufrió algunas modificaciones. Así Caracalla (211-217) elevó el impuesto hasta el décimo en lugar del vigésimo y lo extendió a todo el imperio dejando de ser un tributo local (antes alcanzaba sólo a los romanos). Maerino (217-218) rebajó el impuesto a la tasa primitiva (5%). No se conoce con exactitud la fecha de su desaparición pero lo cierto es que no sobrevivió a Justiniano y cuando llegaron los bárbaros ya no existía.

Con la invasión de los bárbaros y la destrucción del Imperio Romano llegamos a la Edad Media en que el Estado desaparece y su autoridad es reemplazada por la de los señores feudales. Al comienzo del régimen feudal los bienes concedidos por el Señor a sus vasallos eran personales y vitalicios no siendo susceptibles de transmisión. En una posterior evolución los bienes se hicieron hereditarios y patrimoniales, pudiendo transmitirse por actos entre vivos y por causa de muerte, pero como la nuda propiedad pertenecía al Señor se pagaba a éste una compensación por el derecho de que investía al nuevo poseedor compensación que aunque variaba de nombre según las regiones y la clase de bienes, conservaba siempre su carácter esencial.

Llegamos a la Edad Moderna y Contemporánea, época en que nuestro impuesto alcanza importancia y significación propias. Lo estudiaremos a través de algunos países.

ALEMANIA: El renacimiento del Derecho Romano provocó un movimiento que abogaba por el establecimiento de un impuesto semejante al que había existido en Roma. El margravado de Baden-Durlach dictó una ley en tal sentido en 1622; Braunschweig-Lüneburg en 1624; Hamburgo 1624; Rostock 1669; Brandeburgo 1685; y Baviera desde 1756 hasta 1830.

El gravamen con caracteres modernos tuvo su iniciación con las leyes de las ciudades hanseáticas a comienzo del siglo XIX, tendencia que fué imitada por los demás estados alemanes. La principal fué la de Prusia en 1822, ley que sirvió de modelo a los demás estados.

Este recurso tuvo carácter local hasta 1906 en que pasó a formar parte del tesoro nacional.

INGLATERRA: Las nuevas modalidades de la corriente legislativa aparecen con el "Probate Duty" de 1694.

Más tarde apareció el "Legacy Duty" de 1780, y posteriormente el "Legacy Duty Act" de 1796.

FRANCIA: Comienza la moderna legislación con un edicto de Luis XIV del año 1703 por el que se crea el impuesto del "centésimo dinero", es decir del 1% sobre el valor de los bienes, tributo debido al Rey independientemente de los tributos abonados a los Señores por los poseedores de toda clase de bienes. El impuesto se abonaba al registrarse ciertos actos a fin de asegurar su publicidad.

La Asamblea Constituyente en 1780 suprimió los derechos señoriales, en 1790 abolió las tasas reales, y finalmente en 1792 los derechos feudales.

En 1790 refundió todas las antiguas tasas en un solo impuesto llamado "tasa de registro". La ley fundamental fué la del 12 de diciembre de 1798, sufriendo muchas modificaciones posteriores (Leyes de 1816, 1817, 1818, 1824, etc.) E.E.U.U.: El impuesto sucesorio tiene su origen en los derechos de registro de los primeros años de la independencia. Más tarde se lo incluyó en un sistema de derechos de timbre (Stamp Act de 1797). Este gravámen fué derogado en 1802, pasando a la legislación particular de los estados.

Reapareció como gravámen federal durante la guerra civil, durando en este carácter hasta 1870. Con motivo de la guerra con España en 1898, se aplica nuevamente con carácter federal, hasta 1902 en que fué derogado.

Desde el "Revenue Act of 1916", queda permanentemente como recurso federal. Independientemente los estados han legislado sobre la materia pues el impuesto no ha perdido su carácter local.

ESPAÑA: La primera disposición en la época moderna es la Real Cédula de 19 de setiembre de 1789, que sólo afectaba los bienes recibidos entre cónyuges, colaterales y extraños. En 1800 se dictó el "Reglamento", que daba nuevas reglas sobre la materia, siendo modificado en 1801.

Se derogó y se reimplantó este impuesto en varias oportunidades, hasta que a partir de la Real Cédula de 31 de diciembre de 1829 quedó permanentemente asentado en la legislación tributaria española. Con esta ley se inicia un régimen más amplio, pues se grava además de los colaterales y extraños, a los ascendientes y descendientes, con cuotas que varían según el parentesco.

Tenemos luego una serie de leyes por las que se

incluye o excluye alternativamente en el impuesto a los ascendientes y descendientes, hasta que se sancionan las dos leyes básicas de este impuesto en España, la del 29 de diciembre de 1910 y la del 27 de abril de 1926. Por estas leyes se eliminan las exenciones por razón de parentesco, se inician las escalas progresivas graduadas en consideración al monto de la herencia y al grado de parentesco, y se establece un impuesto sobre el conjunto indiviso del caudal hereditario antes de las asignaciones parciales a los herederos, subdividiéndose en consecuencia el impuesto en dos partes: 1) el que afecta el monto total de la herencia; y 2) el que afecta cada porción hereditaria.

II.- CARACTERES

1) Generalidades.

OBJETO DEL IMPUESTO: Lo constituye el acto de tráfico patrimonial por causa de muerte, puesto que grava el patrimonio al cambiar de poseedor, y no se percibiría si éste cambio no acaeciese.

SUJETO DEL IMPUESTO: Son aquellas personas que jurídicamente aparecen como herederas o legatarias en una sucesión.

FUENTE Y BASE DEL GRAVAMEN: Lo constituye la masa hereditaria, en tanto en cuanto consista en valores activos.

2) Impuesto a las hijuelas o global?

El impuesto a las herencias puede ser aplicado en dos formas: 1) sobre la porción que recibe cada heredero o legatario; 2) sobre el total acervo hereditario.

La primera de las dos formas, es decir el impuesto sobre las hijuelas, permite consultar el monto de los bie-

nes y el grado de parentesco, y se aplica directamente al heredero o beneficiario. Es el único procedimiento para gravar las herencias que se acepta en la Argentina, y también se acepta-como complemento- en los países que gravan la herencia en forma global. En los E.E.U.U. se le conoce por "inheritance tax", en Inglaterra "legacy duty" y "succession duty", y en Francia "droit de mutation par décès".

La segunda forma -impuesto sobre el total acervo hereditario o impuesto global- consiste en aplicar la tasa impositiva sobre la masa total hereditaria antes de su distribución entre los herederos. En este caso no se considera el parentesco, sino sólo el monto total de los bienes. Se lo explica diciendo que es un gravamen a la fortuna dejada por el causante y se lo aplica en diversos países: en E.E.U.U. se la llama "estate tax", en Inglaterra "estate duty", y en Francia "impôt successoral".

Desde un punto de vista puramente administrativo y fiscal el impuesto global es superior por su sencillez y a-bultado rendimiento económico. Pero con respecto a la justicia o equidad, el impuesto a las hijuelas presenta ventajas, pues ya sea que se trate de un impuesto aplicado en cualquiera de las dos formas enunciadas, es el heredero quien siempre soporta la contribución, y a él nada le beneficia el monto total dejado por el causante, sino lo que se le trasmite.

La mayoría de los financistas considera que un sistema moderno debe comprender las dos formas conocidas de imposición.

3) Impuesto que afecta al capital o a la renta?

Entraremos ahora a analizar cuál es la parte de ri-

queza afectada por el gravamen, es decir si la fuente del impuesto es el capital o la renta.

Se considera que el gravamen sucesorio afecta al capital. Giuliani Fenrouge agrega que para algunos autores es un impuesto a la renta del causante acumulada, y para otros recae sobre la renta accidental del heredero, llamando renta accidental al conjunto de bienes que recibe el mismo, es decir los bienes que casi todos los autores llaman comúnmente capital. Como vemos en este último caso se trata de una cuestión de palabras, justificándose el decir que afecta a la renta (en este caso accidental) por algunas características que reúne el gravamen, tales como el hecho de establecerse en función de lo que cada persona recibe y tener en cuenta el grado de parentesco, y la situación personal del heredero. Esta última teoría como vemos es sólo aplicable al impuesto sobre las hijuelas.

Aceptaremos la teoría tradicional de la afectación del capital y precisando el concepto preferiríamos decir que afecta el patrimonio en forma intermitente, pues no se percibe de un modo periódico sino sólo en los casos de adquisición hereditaria.

4) Impuesto directo e indirecto?

El origen de la clasificación de los impuestos en directos e indirectos es relativamente moderno pues ha nacido con los fisiócratas, y tiene especial importancia en los países federales de acuerdo con el régimen tributario organizado por sus respectivas constituciones.

Muchos son los criterios propuestos para efectuar la clasificación; citaremos algunos: a) En primer término el

criterio administrativo acogido por muchas legislaciones positivas, por el cual se funda la distinción en el método de recaudación, llamando directos a los que se piden nominalmente, regularmente y periódicamente a los individuos inscritos en determinadas listas, en una proporción preestablecida a sus patrimonios y a sus rentas, e indirectos a aquellos que se perciben irregularmente, fundados en tarifas, de aquellas personas no determinadas previamente, cuando verifican ciertos actos o hechos a los cuales va anexo el pago del tributo. Esta distinción es aceptada por ilustres autores entre los que se encuentra Esquiran de Parieu; b) Para Steia los impuestos sobre el capital son directos y los que recaen sobre el trabajo indirectos; c) Schafle basa la distinción en el hecho de que el impuesto directo grava a la potencia contributiva media, mientras el indirecto individualiza al impuesto en relación con las condiciones de hecho de los contribuyentes, los cuales se gravan o se libran del impuesto a su voluntad, en razón de la capacidad contributiva sólo por ellos mismos conocida exactamente; d) Raw, Wagner y Stuart Mill sostienen el llamado criterio de la incidencia, fundando la clasificación en el proceso de translación. Los directos, según este criterio, son los que quedan efectivamente por voluntad del legislador, a causa de fuerzas económicas, a cargo del que paga, e indirectos los que son anticipados al fisco por algunas categorías de contribuyentes, los cuales por medio de la repercusión, obtienen el reembolso de los contribuyentes efectivos; e) La distinción que tiende a prevalecer es la que parte del objeto que sirve para medir el impuesto, sostenida por Sax y Cessa y aceptada por Flora: cuando se grava una manifestación inmediata de la riqueza -

(renta, patrimonio) el impuesto es directo; cuando se toman manifestaciones mediatas (transferencias, consumos) el impuesto es indirecto. También acepta este criterio Nitti, para quien es directo el impuesto cuando afecta la persona, el rédito y el capital, e indirecto cuando grava un acto, un hecho, un cambio.

De estos criterios los más aceptados son el de la incidencia y el que toma en cuenta el objeto del gravamen.

Según el criterio de la incidencia, se considera al impuesto sucesorio como directo, ya que la carga la suporta el que paga al fisco pues no es este impuesto susceptible de difusión. Pero el citado criterio de la incidencia no debemos aceptarlo como base de una clasificación de los impuestos, porque dada la incertidumbre del proceso de translación, debido a diversos factores económicos y técnicos, una clasificación fundada en fenómenos tan mutables carecería de la estabilidad y objetividad que se requiere; la clasificación asumirá por otro lado, carácter propio, no sobre la base del intento legislativo, sino sobre la base de la incidencia.

Aceptamos la clasificación basada en el objeto del gravamen, y siendo el objeto de nuestro impuesto un acto de tráfico patrimonial, consideramos al gravamen sucesorio como un impuesto indirecto.

5) Es personal o real?

En la actualidad la tendencia es favorable a asimilarle a los impuestos personales. En efecto es completamente subjetivo, pues tiende generalmente a tener en cuenta la capacidad contributiva de los deudores, ya sea por la progresividad de las tasas de acuerdo al monto percibido por el heredero, ya por la consideración del grado de parentesco que

lo une al difunto, ya que en este último caso evidentemente no es igual la situación de los hijos o esposa, que es presumible que hayan influido en el acrecentamiento de la fortuna, que la de terceros, que por lo general son personas extrañas al hogar. Muchas veces se acuerdan, asimismo, deducciones por cargas de familia. Igualmente, si se toma al causante como al verdadero contribuyente, se tiene en cuenta de un modo general su situación económica, se toma en consideración el monto de la herencia dejada, el número de hijos, se permite la deducción de deudas, etc.

Así es, como vemos, que consulta las condiciones del sujeto de la imposición.

6) Incidencia.

Es un impuesto justo en el sentido de que no es susceptible de traslación. El Estado sabe a quien grava, por cuanto el contribuyente "de jure" y "de facto" se confunden en la misma persona.

Dice Hugh Dalton en sus "Principios de Finanzas Públicas" que ha existido en materia de incidencia cierta controversia, vale decir, se ha discutido si ella recae sobre el heredero o sobre el causante. Evidentemente la incidencia afecta al heredero, puesto que para recaudar el impuesto es indispensable el fallecimiento previo de una persona, y los muertos, como otros objetos inanimados, no pagan impuestos.

III.- TEORIAS QUE LO FUNDAMENTAN

Analizaremos las distintas teorías existentes para fundamentar el impuesto a las herencias, y lo haremos metódicamente, para lo cual partiremos de una clasificación de las mismas.

Hessein Khallaf propone clasificarlas en tres grupos, a saber: 1) Teorías de base financiera; 2) Teorías de base jurídica; 3) Teorías político-sociales.

Max West reconoce las dificultades del intento, dada la cantidad de teorías y la diversidad de concepciones, llegando a agruparlas en tres categorías: A) Las que conciben al impuesto como una limitación a las herencias; b) Las que le consideran como una retribución de servicios especiales, es decir como tasa (teoría utilitaria); C) Las que lo clasifican como un impuesto, es decir, como contribución pública proporcionada a la capacidad tributaria.

Más acertada resulta la clasificación de Fonroge, la que tomaremos como base para este estudio. Este autor considera que las teorías pueden agruparse en dos grandes familias, a saber: I - Teorías "no financieras"; II - Teorías cuyo fundamento es esencialmente "financiero".

I - Teorías no financieras.

Tienen un fundamento social, jurídico o legal, es decir que exceden del cuadro contemplado por las finanzas.

1) Fundadas únicamente en el poder impositivo del Estado:
Este grupo no corresponde a ninguna teoría o doctrina, pues sus autores no exponen ningún fundamento para elegir como materia imponible las transmisiones a título gratuito; se limitan a comprobar un hecho y nada más.

El estudio de la facultad impositiva del Estado es completamente extraño a las finanzas o a la economía. Corresponde, sí, al derecho público, pero no a aquellas ramas.

Esta pretendida explicación corresponde a economistas europeos, para los cuales no hay limitación para la facultad impositiva del Estado.

2) Derecho del Estado sobre la propiedad de las personas fallecidas: Parten de este derecho: A) El argumento de la desheredación; y B) La teoría del Estado coheredero. Se fundan en el principio de que al Estado le corresponde por derecho, una porción considerable del acervo sucesorio.

A) Argumento de la desheredación: Es decir de la abolición de la herencia total o parcialmente, y pueden agruparse así: a) Abolición total de la herencia; b) Abolición parcial en las sucesiones intestadas.

Prescindiremos del caso a) por no corresponder a un impuesto, sino a la supresión lisa y llana de la herencia, es decir a la aniquilación de la materia imponible.

Entramos entonces a analizar el caso b). Esta teoría se apoya en la doctrina según la cual la familia no se extiende más allá de los colaterales en cuarto grado. En consecuencia, para el caso de faltar una manifestación expresa de la voluntad del causante, sus bienes deberían pasar al Estado, pues conceder un derecho hereditario a los parientes más lejanos sería algo irracional e inútil.

B) Teoría del Estado coheredero: Su principal sostenedor es Adolfo Wagner quien la desarrolla en su "Tratado General de Finanzas". Dice el autor alemán que, así como los herederos tienen derecho a que por situación de tales les garanticen los beneficios sucesorios del Código Civil, el Estado tiene también derecho a una parte de la herencia, parte que le corresponde por la conservación de ese capital hereditario mediante su acción tutelar, y por el mayor valor adquirido mediante su acción social. De tal manera que para Wagner, la porción que le corresponde al Estado en cada sucesión, no le pertenece en vir

tud de sus facultades impositivas, derivadas del ejercicio de la soberanía, sino como participación de un verdadero derecho hereditario, es decir que le coloca en igualdad con los descendientes o parientes del causante de los que -evidentemente- vendría a ser coheredero.

Se ha demostrado que el carácter de coheredero del Estado está en contradicción con la realidad fiscal, ya que el fisco percibe el monto del impuesto, no como parte de la sucesión tomada en su conjunto, sino de la parte que corresponde a cada heredero; se observa también que la parte sucesoria del Estado no podría estar sujeta a las disposiciones del "de cujus", sino que debería quedar al margen de esas disposiciones; se ha demostrado igualmente la inadmisibilidad del derecho sucesorio del Estado, puesto que la herencia es una cuestión de derecho privado; y puede agregarse que si el Estado puede declararse coheredero, puede también declararse heredero único y universal, y si el Estado no puede gravar la herencia o la libertad menos aún puede declararse coheredero (1).

3) Poder del Estado de controlar y regular sucesiones: Esta doctrina ha tenido gran desarrollo en E.E.U.U., especialmente en la literatura judicial, por la necesidad de hallar una explicación satisfactoria que conciliase con las restricciones constitucionales en materia impositiva.

Se insistió en que el derecho de recibir bienes

(1) Ahumada, Guillermo: "Interpretación sociológica de los impuestos sucesorios", en Revista de la Universidad Nacional de Córdoba (Córdoba, 1931).

por legado o herencia es una creación de la ley, y no un derecho natural, un privilegio, y por lo tanto la autoridad que lo concede puede imponer condiciones a su respecto.

Esta doctrina no constituye una explicación satisfactoria del tributo, aún cuando se comprende su difusión en los E.E.U.U. por las peculiaridades de su organización, pues es sabido que en este país los estados particulares dictan su legislación de fondo.

4) El impuesto como medio de realizar la difusión de la riqueza: Ha merecido gran acogida entre los escritores socialistas. Según esta doctrina, el poder fiscal debe utilizarse como instrumento de reparación social, para obstaculizar el aumento de las grandes fortunas y realizar una distribución más equitativa de las riquezas. Justifica la limitación progresiva según el acervo hereditario y el grado de parentesco.

Ahumada (2) expresa que con Bentham, Stuart Mill y Adam Smith, se inicia una fuerte corriente de opinión en contra de la transmisión hereditaria más allá de un límite prudente que pueda servir de ayuda a los descendientes directos. La reacción de ellos, frente a esta clase parasitaria de los herederos, llega unas veces a impugnar totalmente la tesis del derecho a la transmisión hereditaria, y en otras, a propiciar impuestos con tasas altamente progresivas a fin de conseguir aquellos mismos fines.

A nuestro juicio no consideramos acertada la inclusión de estos argumentos entre las teorías sobre el fundamento del impuesto sucesorio, pues en realidad no tienen carácter de tal, sino que más bien se refieren a las ventajas

(2) Ahumada, Guillermo; op.cit.

sociales del impuesto.

5) El impuesto producto de luchas sociales: El argumento de que los impuestos son y deberían ser exigidos con vistas a efectuar diferenciaciones sociales, en una u otra forma, no es tanto una doctrina fiscal como la negación de la eficacia de las teorías fiscales.

Es indudable que gran parte de las reformas del régimen fiscal ha obedecido a razones egoistas y que siempre ha existido lucha entre las diversas clases sociales, como consecuencia de la cual se hacía recaer el impuesto sobre aquellas clases con menor influencia en la política.

A esta tendencia se le puede objetar el hecho de que constituye una explicación sobre la existencia y las reformas del impuesto, pero no nos dá el fundamento del mismo.

II - TEORIAS FINANCIERAS.

Los partidarios de éstas, admiten para el impuesto sucesorio, el mismo fundamento que ellos dan a todo impuesto; éstos no son más que el precio de los servicios prestados por el Estado a los contribuyentes. El impuesto debe ser considerado como una compensación a la protección que el Estado acuerda a la persona de los particulares y a su propiedad, y es justo que todos lo soporten en proporción a las ventajas que la sociedad les garantiza y a los gastos que ella hace por ellos.

Explicaremos estas teorías siguiendo con el plan de Fonrouge.

1.- Utilitarias.

Son las que consideran al impuesto propiamente como una tasa o retribución de los servicios que otorga el Estado. Pueden responder al: a) Costo del Servicio: Toma en cuenta

las erogaciones que debe efectuar el Estado para mantener las oficinas registradoras. Se objeta que si fuera ese su fundamento, el impuesto debiera ser muy suave, debiéndose limitar en relación con el costo de ese servicio. Asimismo no permitiría distinguir entre los diversos grados de parentesco, ni tampoco aplicar la progresividad; b) Valor del Servicio: En este caso se tiene en cuenta un factor subjetivo: las ventajas que el Estado concede a los individuos. Se presenta bajo dos aspectos: 1) Apreciando los beneficios por la actividad del Estado; 2) Considerando al gobierno como un socio del causante.

1) Apreciando los beneficios por la actividad del Estado; En general no se trata de las ventajas que obtiene el individuo por la sola gravitación de los acontecimientos, que lo conducen a beneficiarse con la acción de la colectividad, sino al producto de la actividad del gobierno en materia sucesoria. Sus primeros sostenedores dijeron que esos servicios consistían en la ejecución de la voluntad del causante, haciendo efectiva la transmisión de los bienes y protegiendo a éstos mientras se efectúa la transferencia. Así, Leroy Beaulieu comparaba el tributo con una prima de seguro, mediante la cual el Estado garantizaba la efectividad de la herencia, es decir el respeto de la voluntad del causante y la transferencia hereditaria. Agregaba que esta prima debía ser constante, porque la función que el Estado desempeña y en equivalencia de la cual se paga, es siempre la misma, ya sea que se trate de grandes o pequeñas fortunas.

2) Considerando al gobierno como un socio del causante: En este caso se considera al Estado como un socio en

los negocios de cada ciudadano, sin cuya ayuda y protección le habría sido imposible realizar negocios y acumular riqueza; cuando la sociedad se disuelve por la muerte, el Estado como socio, es dueño de una porción del capital. Se le objeta principalmente a esta teoría, ~~por~~ la negación misma del impuesto, ya que asigna porciones como dueño; c) Impuesto al privilegio de heredar: Esta doctrina ha tenido gran desarrollo en los E. E.U.U. Para ella la herencia no es un derecho natural, sino un privilegio especial conferido por el Estado, el cual puede, si lo desea, rehusarle íntegramente; éticamente es justo entonces, que el Estado requiera de los beneficiarios una recompensa por este privilegio.

2.- El gravamen como "impuesto".

Es un tributo proporcionado a los bienes que en caso de muerte pasan a terceros, y que se percibe para cubrir los gastos generales del Estado. Es la interpretación más exacta.

Flora (3) expresa que no puede decirse que el impuesto carezca de fundamento jurídico, pues si bien no implica aumento, sino simplemente mutación de riqueza, un simple pase de bienes, un cambio de personas más que un cambio de cosas, no se puede negar que para el heredero, determina un aumento gratuito de patrimonio y por lo tanto de la capacidad contributiva.

Von Eneberg (4) estima que grava aquellos valores que implican para el heredero un enriquecimiento efectivo por cuanto: a) la herencia aumenta su capacidad de prestación, y b)

(3) Flora, Federico: "Manual de Ciencia de la Hacienda", trad. Victor Paret (Madrid, 1918).

(4) Von Eneberg, Carlos T.: "Hacienda Pública", trad. Rodríguez Mata (Barcelona, 1929).

en la adquisición no media actividad, tiene carácter casual.

En esta teoría podemos considerar dos supuestos:

1) El impuesto no toma en cuenta a la persona obligada al pago, es decir, se aplica a los bienes que se transmiten por herencia; o 2) El impuesto está en relación con la capacidad contributiva de los individuos obligados a su pago.

1) En el primer supuesto, puede explicarse: a) Como una compensación por impuestos eludidos; b) Como un impuesto a la propiedad, que se acumula.

Caso a): Parte de la base de que las personas frecuentemente eluden el pago de los impuestos generales sobre la propiedad, resultando equitativo que al fallecer el titular del dominio se perciba una contribución equivalente a aquéllas, de modo que es la propiedad del causante más que la capacidad del heredero lo que se toma en consideración. Se le objeta el hecho de que no puede presumirse que todo el mundo eluda el pago de impuestos, y ser asimismo imposible calcular el monto de los impuestos eludidos, aparte de que se prestaría a desigualdades manifiestas.

Caso b): Se lo explica diciéndose que no equivale a impuestos eludidos, sino a impuestos que no han sido establecidos, es decir, como un impuesto a la propiedad, pagado una vez por generación, en lugar de anualmente.

2) El impuesto está en relación con la capacidad contributiva de los individuos obligados a su pago. Es el criterio más moderno, más aceptado, y el que más se aproxima al ideal de justicia en la tributación.

Esta teoría es eminentemente personal; es la capacidad o facultad del contribuyente lo que determina las condiciones del impuesto.

El criterio más aceptado para determinar esa capacidad o facultad, es el que toma como base de la imposición el monto de lo recibido por cada heredero, o como dicen algunos autores la renta accidental que recibe cada una de las personas llamadas a suceder al "de cujus", teniendo ese carácter de accidental por la naturaleza fortuita de las adquisiciones por herencia o legado, que constituyen enriquecimientos repentinos o inesperados.

Este criterio se complementa con el que toma en cuenta el grado de parentesco entre el heredero y su causante, pues el Estado no puede desconocer que los herederos más cercanos al "de cujus" puedan haber intervenido en la adquisición de esa fortuna.

De todo ello se deriva la exigencia de que los tipos de gravamen aumenten, primero en relación con la cuantía de la herencia que recibe cada heredero, y segundo en relación con el grado de parentesco entre el heredero y su causante.

Esta doctrina es la que más se aproxima al ideal de la ciencia financiera, de llegar a la igualdad de sacrificio de los contribuyentes, por lo cual se la considera la explicación más satisfactoria de los impuestos sucesorios tal como existen actualmente. La aceptan entre otros autores, Wagner, Flora y Von Eheberg.

CONCLUSION.

Ahumada (5) afirma que la cuestión de los impuestos sucesorios no es un problema esencialmente financiero. Está estrechamente unida al régimen jurídico de la propiedad, la familia, etc., y a consideraciones de orden fiscal y social que de-

(5) Ahumada, Guillermo; op.cit.

*Una nota
de acciones pagó
hoy 300 me
una buena parte
pagada 44000*

ben ser tenidas en cuenta no con criterio parcial y estrecho, sino contemplando el problema en su conjunto.

IV.- VENTAJAS Y OBJECIONES.

OBJECIONES.

A pesar de la actual aceptación de este impuesto y de las tendencias modernas que le han acercado más al ideal de justicia tributaria, se le han hecho y se le hacen aún hoy diversas críticas. Pasaremos a enumerarlas y analizarlas.

1) La objeción clásica, de orden económico, formulada por economistas de tendencia conservadora, como Adam Smith y Ricardo, es la que califica a este gravamen destructor del capital, porque, por lo general, la cuota elevada del impuesto debe ser pagada por el contribuyente en momentos en que no puede disponer de rentas para hacerlo, por cuanto aún no ha entrado en la explotación del bien heredado, y debe apelar entonces a parte del capital para pagar el impuesto.

Es evidente que esta circunstancia, que motiva la crítica de las tendencias conservadoras, de tratarse de un gravamen destructor del capital, constituye el desideratum de la doctrina socialista de la absorción de las riquezas por el Estado, medio de llegar a la nivelación de la fortuna o su desaparición del poder de los particulares.

No puede dudarse que el impuesto sobre herencias afecta al capital, pero no puede hablarse seriamente de una destrucción de capitales perjudicial para la economía nacional, teniendo en cuenta que el período que transcurre entre dos exacciones sucesivas por este título comprende, por lo general, varios años.

Por otra parte, la observación sería exacta para las tasas muy elevadas y que no permitieran efectuar distinguos por razón de parentesco, pero para el tipo común es inaceptable.

Aparte de esto, el que se pague con capital o con renta, no depende del tributo en sí mismo, sino de las características de la legislación positiva que debe cuidar del monto y de las facilidades de pago.

Además, lo más interesante es proteger al capital nacional, que nunca disminuiría, aún en el supuesto de afectarse el capital de los particulares.

Khallaf (6) lo contempla desde el punto de vista del capital nacional y afirma que salvo casos excepcionales, el afecto ejercido por el impuesto sucesorio sobre aquél es desdeñable.

2) La segunda objeción que se le hace, es la que sostiene que es un gravamen que aleja los capitales y suprime la iniciativa privada.

La realidad demuestra que la posibilidad del cobro del impuesto no ha amenguado en nada el progreso general que, por el contrario, ha aumentado en proporciones desconocidas desde la existencia del gravamen.

3) Se argumenta también diciendo que el impuesto sucesorio ataca la familia. Especialmente se combate por muchos la imposición o gravamen de los descendientes. A este respecto se dice que el patrimonio en la familia estricta representa un patrimonio familiar común administrado por los padres, de modo

(6) Khallaf, Hossein: "L'Import sur les successions" (París, 1939).

que a la muerte de éstos se efectúa jurídicamente, pero no de hecho una transmisión de dominio. La herencia implica en este caso, no un aumento patrimonial sino el aseguramiento de la base previamente dada a la existencia económica del heredero. En muchos casos se hallan incluso los herederos en una situación mucho peor que antes de heredar, puesto que pierden el goce de todo aquello que el causante podía adquirir por su actividad económica. Por los mismos motivos se combate también la justificación del impuesto de herencias sobre el cónyuge supérstite.

Como se trata de una observación que sólo alcanza al aspecto formal del tributo, la respuesta se halla en cualquiera de las legislaciones actuales y que protegen la familia en una de estas dos formas, a ambas a la vez: a) concediendo exenciones totales o parciales; b) gravando muy suavemente a los parientes próximos.

Indudablemente que un aumento desconsiderado de las tasas podría perjudicar a la comunidad familiar, pero ello ya pertenece a la discreción de los gobiernos o de los cuerpos legislativos.

4) También se ha dicho que es un gravamen desigual, porque la frecuencia de las transferencias no siempre se produce en bienes de igual valor.

La objeción podría ser válida si se concibiese el impuesto sucesorio, como un gravamen a la propiedad del causante, que se acumula y se paga en un solo momento, pero carece de fundamento si se recurre a otro argumento, especialmente al de gravar el aumento patrimonial, que significa un aumento de capacidad de prestación del heredero. Pueden resul-

tar períodos desiguales, efectivamente, pero son personas diferentes las obligadas al pago.

El peligro de una disminución de patrimonio como consecuencia de frecuentes transmisiones está contemplado por la legislación contemporánea, en forma tal que se aceptan considerables rebajas, y hasta exenciones totales, si la transferencia se produce dentro de cierto número de años.

5) Otra objeción que se le hace, expresa que el impuesto sucesorio implica una doble imposición. Así, se dice, que la masa hereditaria no consiste en un patrimonio nuevo antes inexistente; este patrimonio solamente cambia de propietario, y ya está afectado por los impuestos sobre el patrimonio, de modo que el impuesto sucesorio viene a afectar una capacidad de prestación ya existente y gravada.

Pero veamos cuáles son las condiciones que se requieren para que exista doble imposición: 1) en primer término se requiere que el objeto del gravamen sea el mismo y 2) en segundo término, idéntico sujeto. El objeto en los impuestos sobre el patrimonio es el patrimonio mismo, y en el impuesto sucesorio es el tráfico patrimonial por causa de muerte. Y con respecto al sujeto, qué ocurre? En el primer impuesto citado, está constituido por el causante, y en nuestro gravamen por los herederos y legatarios.

Como vemos, ninguna de las condiciones se cumple, por lo que doctrinariamente no podemos aceptar que exista el problema de la doble imposición.

6) Desde muy antiguo se dice que es un impuesto confiscatorio y extorsivo, objeción que se reforzó cuando se empezaron a aplicar las escalas progresivas.

Pero esta objeción se limita a aspectos formales del impuesto, y carece de eficacia contra el impuesto como institución, aparte de que el mismo argumento podría formularse a cualquier otro tributo.

7) En el respecto político-financiero se ponen reparos a que el Estado satisfaga gastos permanentes y periódicos por medio de exacciones no periódicas sobre el patrimonio hereditario.

Evidentemente esta crítica se funda en una confusión entre el punto de vista económico privado y el público. Para el particular, la adquisición hereditaria es un aumento patrimonial irregular, pero para el Estado el impuesto sobre herencias es un ingreso regular y periódico, que, como muestra la experiencia, rinde anualmente aproximadamente la misma suma, puesto que el número e importancia de las herencias es aproximadamente igual todos los años.

8) Se combate también este impuesto por la posibilidad de evasiones fiscales. Pero la legislación de los diferentes países evita esa posibilidad, ya que las dos formas posibles pueden ser remediadas: 1) Si se transmiten los bienes en vida, se aplica un impuesto a las donaciones; 2) Si, como hacen muchos industriales, se constituyen sociedades anónimas, en que el capital representado por acciones puede transmitirse por simple tradición, se aplica un impuesto a las sociedades anónimas.

Como conclusión, diremos, después de este breve análisis, que las objeciones que se formulan a este impuesto no son valaderas.

VENTAJAS.

Veremos, ahora, los beneficios que pueden obtenerse mediante este tributo.

1) Es un impuesto justo porque se percibe sobre un aumento de patrimonio no ganado, es decir no adquirido por el trabajo, aumento de riqueza muchas veces inesperada, aparte de ser evidente el acrecimiento de capacidad de prestación del sujeto de la imposición, por lo que la mayor parte de las veces no se le estima demasiado gravoso.

2) Con respecto al contribuyente, recae en el momento de mayor comodidad y afeccionamiento de la capacidad contributiva (Lerey Beaulieu dice que es por el contrario el momento menos conveniente, pues acaba de fallecer un ser querido).

3) Como hemos dicho en otra parte de este trabajo, es completamente subjetivo, permitiendo considerar la relación personal que existe entre el causante y el beneficiario, ya que evidentemente no es igual la situación de los hijos o esposa (que es presumible hayan influido en el acrecentamiento de la fortuna) que la de terceros (que por lo general son personas extrañas al hogar). Así que consulta las condiciones del sujeto de la imposición.

4) Se justifica en razones de conveniencia para la economía general, con alcances sociales, al facilitar una mayor circulación de los bienes y propender a una mejor distribución de la riqueza.

5) Rendimiento y facilidad del cobro. Así, permite determinar con relativa seguridad el objeto de gravamen y es más fácil la estimación de la base y la recaudación (generalmente se hace automáticamente mediante el uso de sellado) que

en la mayor parte de los demás impuestos.

Los gastos de cobranza o recaudación no pasan normalmente del 1% a 2%, siendo uno de los menos costosos para el tesoro.

6) No es susceptible de traslación, confundándose el contribuyente "de jure" con el "de facto".

7) La afectación especial del producido del impuesto a obras benéficas o educacionales, como ocurre en muchos países, contribuye a colocarlo en un lugar privilegiado entre los impuestos.

Terminando con este breve análisis podemos aceptar, que todo este conjunto de circunstancias hacen que el impuesto sucesorio sea uno de los gravámenes menos resistido, lo que tiene gran trascendencia en materia impositiva. Pocos tributos proporcionan al estadista un instrumento tan valioso de política social y económica como el gravamen de que tratamos.

V.- EXTENSION DEL IMPUESTO

En la consideración de la extensión del gravamen sucesorio distinguiremos: a) la determinación objetiva de contribuir; y b) la determinación subjetiva.

a) Determinación objetiva de contribuir.

Comprende dos puntos: 1) Si se ha de someter al gravamen toda la masa hereditaria, o solamente el importe en que el heredero se enriquece realmente; 2) Qué valores deben someterse al gravamen y cómo se estimarán.

1) El gravamen de la masa total hereditaria sin deducción de deudas, gastos, gravámenes, etc., no era extraño en otras épocas.

cas; por el contrario, la moderna legislación tributaria a este respecto se extiende solamente y con razón, a aquellos valores que implican para el heredero un enriquecimiento efectivo.

2) Con la limitación expresada, se gravan por lo general a todos los elementos de la masa hereditaria, muebles e inmuebles, patrimonio de adquisición o de uso, y créditos, bien se transmitan en plena propiedad o en usufructo.

Para determinar los valores de esos bienes, se toma comúnmente el valor corriente o en venta. Los derechos de usufructo y prestaciones anuales de carácter temporal, se capitalizan en atención al tiempo durante el cual hayan de disfrutarse. Para los fundos agrícolas es frecuente que se establezca que no se tenga en cuenta el valor corriente de venta, sino el que corresponde al producto de los propios fundos.

b) Determinación subjetiva.

En lo que se refiere a la determinación subjetiva de la obligación de contribuir, se distingue el impuesto "general" sobre herencias del "limitado". El primero grava a todos los herederos; el segundo solamente a los parientes de la línea colateral, a los extraños, y muchas veces, también a los ascendientes.

El impuesto "general" sobre herencias puede ser o bien un "impuesto sobre el total caudal hereditario o impuesto de sucesiones", o bien un "impuesto general sobre la herencia" en el sentido propio de la palabra.

De manera que podemos considerar los tres tipos de impuesto: 1) Impuesto de sucesiones; 2) Impuesto general sobre la herencia; y 3) Impuesto limitado sobre la herencia.

1) Impuesto de sucesiones: Se satisface de la masa heredita-

nómica", Londres, 1848) repetía con frecuencia, acentuando uno de sus pensamientos más fijos, que no podía ser reconocido como justo ni bueno un estado de sociedad donde hubiese una clase que no trabajaba, donde existieran seres humanos que, sin haber adquirido el derecho al descanso con la fatiga precedente, fueran dispensados de participar en la labor que incumbe a la especie humana.

Dice Dalton (8) que el proyecto del economista inglés citado, de fijar una suma máxima, por encima de la cual no se permitiría heredar a ningún individuo, no implica otra cosa que una progresión muy pronunciada en un impuesto de este tipo.

Selignan considera al derecho sucesorio un privilegio de recibir gratuitamente bienes debidos a la acción o al esfuerzo de otras personas con el concurso del Estado y la colectividad. Los vínculos de familia que permiten suponer una colaboración directa, aparte de ser un factor de estímulo de alcance económico durante la vida del causante, sirven para graduar las exacciones y medir la gravitación del privilegio o gratuidad con que se favorece al heredero (9).

Leroy Beaulieu da al impuesto sucesorio el carácter de una tasa. En efecto dice que es algo así como una prima de seguro, mediante la cual el Estado garantiza la efectividad de la herencia, es decir el respeto de la voluntad del causante y la transferencia hereditaria. Agrega que como la función que el Estado desempeña y en equivalencia de la cual

(8) Dalton, Hug: "Principios de Finanzas Públicas", trad. Carlos Luzzetti (Bs.As. 1948).

(9) Oría, Salvador: "Finanzas", Tomo II (Buenos Aires, 1948).

se paga, es siempre la misma, ya sea que se trate de grandes o pequeñas fortunas, esa prima debe ser constante, y por lo tanto se declaraba partidario del impuesto proporcional y atacaba las tasas progresivas que hacía tanto tiempo aconsejaban los escritores anglosajones.

Adolfo H. Wagner, inspirado en el socialismo de cátedra, desarrolla una tesis sobre el fundamento del impuesto sucesorio -que ya hemos tratado en otra parte de este trabajo- que ha influido en la doctrina y en la legislación actual, para establecer escalas progresivas verdaderamente violentas.

El estudio de la progresividad en el impuesto a las sucesiones ha originado innumerables controversias entre los autores, por eso algunos espíritus prácticos aconsejan atenerse más a los hechos que a las teorías. Aceptando este criterio comenzaremos a estudiar las normas positivas al respecto, y partiremos de la legislación británica por el influjo que ha tenido en la legislación de otros grandes países.

La Ley de Finanzas de 1894 incorporó al sistema fiscal inglés, de manera orgánica y definitiva, el impuesto a las herencias, fundado en un gravamen básico, y en diversas otras formas impositivas complementarias. Las reformas posteriores de 1907, 1910, 1914, 1919, etc., han traído el aumento incesante de las tasas.

Cuatro categorías impositivas gravan en la actualidad la transmisión de bienes por causa de muerte:

1) El "ESTATE DUTY" es un impuesto a derecho sobre las herencias. Es debido por toda sucesión, con anterioridad a cualquier operación de reparto del acervo hereditario. Grava la

totalidad de los bienes transmitidos por causa de muerte. La tasa varía progresivamente según el monto de la sucesión.

Se aplica sobre el valor neto de la sucesión, representado a los efectos imponibles, por la suma de los valores de todos los bienes, deducción hecha de los gastos y cargas consentidas por la ley.

2) y 3) El "LEGACY DUTY" y el "SUCCESSION DUTY", o derechos que deben abonar los legatarios (legacy duty) o los herederos (succession duty) sobre el monto de sus legados o de sus porciones hereditarias, después de haber entrado en posesión de los respectivos bienes.

Tanto el "legacy duty" como el "succession duty" gravan las respectivas materias imponibles, en forma proporcional, según se indica a continuación:

| | |
|---|------|
| Entre ascendientes y descendientes directos, y entre cónyuges: | 1 % |
| Entre hermanos, o descendientes directos de hermanos: | 5 % |
| Otras personas: | 10 % |

4) El "CORPORATION DUTY" es un derecho de timbre, creado en 1885, para compensar la no percepción por el fisco de los derechos sucesorios sobre los bienes pertenecientes a sociedades o corporaciones. Este impuesto es también proporcional, pues se recauda mediante la aplicación de una tasa del 5% sobre el monto anual de las rentas provenientes de todos los bienes muebles o inmuebles, retenidos por dichas instituciones.

El "Estate Duty" fué incorporado a la legislación inglesa en 1881, encontrándose posteriormente en el "Customs and Island Revenue Act, 1889", y gravaba con el 1% el monto de

los bienes sucesorios que excedieran de £ 10.000.

La reforma de 1894 hizo del "Estate Duty" de 1889, el verdadero impuesto progresivo actual a las herencias. Las primitivas tasas de 1894 comenzaban con 30 sh. para un monto entre £ 100 a 300, y llegaba al 8% para más de £ 1.000.000.

Las tasas del "Estate Duty" fueron modificadas posteriormente en varias oportunidades, con el afianzamiento de una constante progresividad. El impuesto se ha hecho más pesado, reforma tras reforma, y se ha ido aproximando a una semi-confiscación para los grandes acervos hereditarios. En la "Finance Act" de 1930 se han introducido siete nuevos y extensos artículos que tratan acerca del establecimiento de la nueva escala progresiva, elevando las tasas vigentes hasta entonces, que oscilaban entre el 1% y el 50% para las sucesiones cuyo monto fuera de £ 100 a £ 3.000.000 o más, aumentándolas entre el 1% y el 50% para las sucesiones de £ 100 a £ 2.000.000 o más.

Como hemos dicho anteriormente, fuera de su importancia local, las reformas del sistema impositivo británico han tenido repercusión en la legislación de otros países.

Así, Francia modificó su régimen de impuesto a las sucesiones, iniciado en las tendencias contemporáneas por ley de febrero de 1901. Sus principios más importantes fueron: a) El establecimiento de la escala progresiva en sustitución de la proporcional; b) la autorización de deducción del pasivo sucesorio.

Las modificaciones ulteriores tuvieron por única finalidad acrecer el rendimiento del impuesto ya sea mediante el aumento de las tasas o por una mayor severidad en

el control y represión de los fraudes. Pero, indudablemente, la reforma trascendental fué establecida por la ley de diciembre de 1917, que al anterior impuesto sobre las porciones recibidas por los beneficiarios, agregó el impuesto sobre la masa global dejada por el causante (taxe successorale), evidentemente influenciado por el Estado Duty inglés. La reforma fué completada por la ley del 25 de junio de 1920.

Por decreto de 11 de julio de 1934, y de acuerdo a la ley del 6 de julio del mismo año, el impuesto global quedó sin efecto, ya que las nuevas tasas establecidas se calcularon para aplicarse sobre la porción recibida por cada beneficiario.

Según la tarifa general del año 1936, la escala comienza con el 1%, entre 1 y 5.000 fr. para descendientes de primer grado en línea recta, llegando en el máximo al 80% para más de 150.000.000 fr. cuando se trate de parientes después del cuarto grado y personas sin parentesco.

En nuestros días, como hemos dicho al principio, todas las legislaciones modernas han adoptado el principio de la progresividad en el gravamen sucesorio.

Sin embargo, una difícil cuestión se plantea al Estado contemporáneo: la de establecer hasta que punto debe o puede llegar la progresividad del impuesto. Pocos autores y legisladores se han ocupado del problema de la determinación del aceleramiento de las tasas y el límite de la progresividad, fundando las respectivas soluciones en conceptos económicos, financieros y sociales, que reposaran a la vez sobre bases matemáticas.

La labor más seria llevada a cabo hasta el pre-

sente, está constituida por los trabajos de E.R.Seligman, Max West y William Schultz. Estos autores afirman que no existe una doctrina o teoría verdadera e inmutable, que pueda servirnos de guía para la determinación del límite de la progresividad, como tampoco existe una medida "standard" para apreciar el elogio o la condenación de las tasas progresivas. Lo cierto es que cuando las necesidades o las exigencias del tesoro público fuerzan las decisiones del legislador, la progresión de las tasas del impuesto a las herencias puede hacerse, más o menos confiscatoria.

No existen pues, normas científicas que permitan concretar y estabilizar esta materia, ni determinar con exactitud y matemáticamente, el límite en que deba detenerse la progresividad de las tasas del impuesto a las sucesiones.

VII.- TENDENCIAS MODERNAS.

Cuando se tenía la concepción de que el Estado era un simple vigilante que se limitaba a custodiar y garantizar el libre ejercicio de los derechos del individuo, se podía aceptar un impuesto moderado, fundado en razones de orden puramente fiscal, que limitara la libre transmisión de los bienes en caso de muerte. Pero las modernas doctrinas del Estado, han descartado esa concepción anterior del Estado-gendarme, y hoy se le reconocen funciones mucho más amplias, no sólo de orden cultural, educacional o social, sino aún como regulador de la economía de la Nación.

Es así, que a partir de 1901, los impuestos sucesorios además del carácter primitivamente fiscal que había caracterizado su evolución a partir del derecho romano, in-

introducen los rudimentos sociales que caracterizan los gravados hereditarios desde ese entonces en la legislación. Todos los fundamentos teóricos de los impuestos personales entran a abonar esta nueva tendencia, caracterizándose el ritmo evolutivo en un período cortísimo de años por las tasas altamente progresivas. Surgen entonces las tendencias legislativas siguientes:

a) Progresividad de la cuota: Cosa posible si se descarta la objeción de que es una prima de seguro, en cuyo caso la cuota debería ser fija. La progresión se basa no sólo en el monto de la herencia sino también en el grado de parentesco, pues si no hay que eximir a los descendientes en línea directa, hay que afectarlos menos que a los extraños, ya que esos descendientes directos han contribuido, posiblemente, con su esfuerzo y actividad a la formación de la fortuna dejada por el causante. Pero es el monto de la herencia el que influye más en la determinación de cuotas verdaderamente confiscatorias.

b) Limitación del grado sucesorio: Incorporado a las modernas legislaciones, significa una reducción en el grado de parentesco con respecto a lo que se considera familia, lo que trae como consecuencia en las sucesiones intestadas que pasado ese límite las fortunas se transfieren al Estado. Asimismo al establecer las cuotas impositivas, las reducciones basadas en el grado de parentesco son menores.

c) Pago del impuesto por cuotas: Quintando así fundamento a la objeción de que es destructor de capitales. Se ha adoptado este sistema por las leyes inglesa e italiana, debido al progresivo aumento de las tasas, lo que ha hecho difícil la liquidación por parte de los herederos sin quebranto.

1) Con el objeto de frenar la tendencia a la despoblación, ciertas legislaciones recientes consagran una nueva modalidad, aunque debemos hacer notar que el impuesto sucesorio está bien lejos de ejercer en este campo una influencia preponderante, por cuanto las razones de la desnatalidad son consecuencia de otros factores más profundos, sin dejar de reconocer que las medidas que vamos a citar son de cierta utilidad.

Dichas medidas consisten en el establecimiento de discriminaciones de tarifas según el número de hijos del causante o de sus herederos. La progresividad de la tasa del impuesto sucesorio es uno de los procedimientos más aptos para operar una discriminación entre el difunto que deja muchos hijos y aquel que deja pocos o ninguno; el impuesto será por consiguiente, más pesado a medida que la sucesión se realiza en un solo heredero. Pero se puede proceder de otro modo, y es así que en 1917, Francia introdujo en su sistema de imposición sucesoria un nuevo impuesto llamado "tasa sucesoria" (ablido en 1934), junto al impuesto de mutación por deceso. La "tasa sucesoria" gravaba la sucesión por entero antes de la partición; la tasa era progresiva no solamente de acuerdo al monto hereditario, sino igualmente de acuerdo al número de hijos vivos o representados; el impuesto no era debido cuando los hijos vivos o representados del difunto estaban en número de cuatro o más. En Bélgica, igualmente el monto del derecho estaba reducido en un cierto porcentaje que variaba, en forma proporcional al número de hijos del heredero, legatario o donatario, en el momento de la apertura de la sucesión.

VIII.- DONACIONES

Las donaciones son de la misma índole de las sucesiones por muerte, pues los impuestos sobre las donaciones son el correlativo necesario de los impuestos a causa de muerte. Si aquellos no existiesen, las transmisiones gratuitas del patrimonio, antes de la muerte del poseedor, acabarían por sustituir los legados por testamento o por ley (10).

En consecuencia el impuesto sobre donaciones encuentra como fundamento los mismos motivos que el impuesto sobre herencias, especialmente cuando se trata de donaciones por causa de muerte que en sus efectos se equiparan a las transmisiones hereditarias. De aquí que la legislación positiva grava con el impuesto sobre herencias las donaciones por causa de muerte, como así también las donaciones intervivos cuya ejecución se aplaza hasta la muerte del donante. Por consiguiente el impuesto sobre donaciones en sentido estricto grava solamente las donaciones por actos entre vivos.

En principio todas las donaciones están sujetas al impuesto, salvo los casos en que la ley expresamente las exime por consideraciones de orden social.

La legislación sobre este impuesto, al igual que la que grava las herencias, debe establecer la obligación de la inscripción de las donaciones en un registro u oficina pública. Debe presumirse que el impuesto tiene que abonarse en el momento de la exteriorización, es decir al firmarse la escritura, o entregarse los bienes en el caso de las donaciones

(10) Morselli, Manuel: "Compendio de Ciencia de las Finanzas", trad. Diego Abad de Santillán (Buenos Aires, 1947).

manuales, y que los escribanos no pueden autorizar actos sin el previo pago del tributo.

Pero las normas que regulan el impuesto a las donaciones en los diferentes países, difieren entre sí mucho más que con respecto al gravamen sucesorio, lo que se explica porque no sólo aquel impuesto se debe poner en conexión con éste, sino también con otras exacciones sobre el tráfico patrimonial.

- CAPITULO SEGUNDO -

LEGISLACION ARGENTINA

I.- ANTECEDENTES.

En los países sudamericanos de habla hispana, el impuesto sucesorio tuvo su origen en la Real Cédula del 11 de junio de 1801, mandada observar en el Virreynato del Río de la Plata por el Virrey Joaquín del Pino el 6 de octubre de 1803, con el título de "Reglamento para la cobranza de la contribución temporal, sobre los legados y herencias, en las sucesiones transversales".

La cuota impositiva partía del 1%, exigida en la sucesión entre cónyuges; se elevaba al 2% para los colaterales; y sólo llegaba hasta el 4% para los demás herederos y extraños.

Declaraba exentas de impuesto: 1) Las herencias deferidas a ascendientes o descendientes en línea recta; 2) Los legados al alma del testador; 3) Las herencias inferiores a \$ 2.000.-; 4) Las herencias de las personas que acreditaran haber pagado el tributo personal.

Establecía el principio de que no podía darse posesión a herederos y sucesores transversales, bajo pena de nulidad, sin el pago previo de la contribución o sin la promesa de hacerlo en el plazo que los respectivos ministros señalaran.

Las normas tributarias adoptadas, tuvieron pocas perspectivas de verdadero cumplimiento. La falta de controles y el medio no muy organizado de la administración colonial contribuyó a que esta tentativa no diese resultado, si se la juzga por los ingresos que a las arcas fiscales proporcionaba el impuesto.

Producida la revolución de 1810, el primer triunvirato por decreto de 20 de setiembre de 1812, mandó observar el Reglamento citado, pero estableciendo una modificación importante en lo que respecta a las exenciones del impuesto. En efecto establecía que también se eximía a los cónyuges de la obligación de pagar impuesto a las herencias.

La Asamblea del Año 13, transformó el régimen civil de las sucesiones, eliminando los mayorazgos, pero no estableció modificación alguna en el régimen tributario. El impuesto sucesorio seguía siendo un gravamen virtual o en potencia, que proporcionaba muy exiguos ingresos al Estado.

Por decretos del 13 de agosto de 1817 y 11 de julio de 1818, se destinó el producto del impuesto al pago de los maestros y profesores del "Colegio", antes llamado de "San Carlos" y posteriormente de la "Unión del Sud".

La última disposición que se dictó en esta materia para todo el territorio argentino, fué el decreto de 18 de abril de 1819, sancionado por el Congreso, por el que se establecía: 1) Que el "Reglamento" precitado sólo regiría para el caso de que los herederos fueran americanos; 2) Y que tratándose de herencias de "españoles europeos" a favor de personas que no fueran americanas, se pagaría como contribución el 50% de su monto.

Hasta la Anarquía del Año 20, las disposiciones dictadas regían para todo el territorio argentino, pero a partir de ese año cada provincia legisló independientemente, por lo que el impuesto sucesorio evolucionó en cada una de ellas por separado.

Pero no debemos olvidar que en todo el territorio del país existió siempre el gravamen a las herencias, pues el

se dictó el decreto de fecha 10 de julio de 1937 que ordena el texto de la legislación, en el orden nacional, sobre la materia, ordenamiento actualizado en virtud de la disposición del art. 31 de la Ley N° 12.578.

La Ley N° 13.647, sancionada a fines del período legislativo del año 1949, sustituye la escala del impuesto establecida en el art. 2° de la Ley N° 11.287 (t.o.). El 14 de agosto de 1950 se promulga la Ley N° 13925, estableciéndose en la misma entre otras modificaciones la nueva escala de alícuotas, actualmente en vigencia.

II.- REGIMEN CONSTITUCIONAL

Sabemos que la República Argentina está organizada bajo la forma federal de gobierno. Significa esto la coexistencia de dos órdenes de poderes que actúan sobre el mismo territorio y sobre la misma población en una forma simultánea, sin entorpecerse, sino más bien colaborando.

Durante la Colonia existió una unidad rentística e igualmente durante los primeros años de la independencia. Así, con excepción del Estatuto Provisional de 1815, todas las demás constituciones tienden a organizar el Tesoro y las Aduanas con una orientación centralizadora y teniendo en vista la unión nacional. Ocurre ello con la Constitución de 1819 y más categóricamente todavía con la de 1826, que autorizaba al Gobierno de la Nación a establecer derechos con las más amplias facultades, ya se tratara de impuestos directos o indirectos. Pero ya a partir de 1820, en que comenzó el período anárquico, nacen las facultades de las Provincias. Los gobiernos de las mismas son fuertes, mantienen la autonomía provincial, perciben contribuciones, y es así como se multiplicaron los

cuerpos políticos y, como lógica consecuencia, los organismos de recaudación, y las autonomías anárquicas de las tesorerías regionales.

Llegamos a la época de la Organización Nacional, y vemos que los constituyentes del 53 quisieron crear y lo hicieron, un sistema de gobierno federal, ya que durante el tiempo que gobernó Rosas, éste no tenía mucha ingerencia política en las Provincias.

Pero como hemos dicho en un principio, bajo la forma federal de gobierno, coexisten dos poderes, el poder central y los poderes locales. El problema es saber cuál de los dos poderes tiene prelación, claro está que de acuerdo a la realidad la Nación está en primer plano, y en el segundo, las Provincias. Pero las Provincias eran anteriores a la Nación en materia de impuestos, causa por la cual fué difícil para los constituyentes del 53 organizar el sistema rentístico, dado que los poderes locales tenían ya facultades para crear impuestos.

Las provincias delegaron varias facultades, se reservaron otras, y crearon un gobierno federal. Por lo que hemos visto, resulta que hay facultades que no han sido delegadas en manera alguna por los gobiernos provinciales, otras que lo han sido en forma absoluta, habiendo además otras que lo han sido en forma implícita, lo que hace que haya facultades concurrentes.

En definitiva, la Constitución Nacional organiza el régimen económico y rentístico del país, en sus artículos: 4; 9; 10; 11; 12; 22; 28 "in fine"; 38; 68 incisos 1°, 2°

y 12°; 97; y 101. (11).

De la combinación e interpretación de los mismos, vemos que constituyen la base de dicho régimen, las siguientes nociones: a) Los impuestos indirectos pertenecen al Tesoro Nacional (pueden ser provinciales en ciertos casos, ya que no hay ninguna prohibición en el texto constitucional; b) Los impuestos directos corresponden exclusivamente a las provincias (pueden ser nacionales en ciertos casos y en circunstancias excepcionales); c) Los derechos de Aduana son exclusivamente nacionales.

Estudiando en especial el impuesto sucesorio, y dejando de lado discusiones doctrinarias acerca de su carácter directo o indirecto (12), nos inclinaremos a aceptar la historia rentística de nuestro país y los fallos de los tribunales, como base para determinar la facultad impositiva en lo que respecta a este impuesto, de la Nación y de las Provincias.

(11) La numeración de estos artículos corresponde a nuestro Estatuto Constitucional vigente desde el 16 de marzo de 1949, que reforma el anterior, según la sanción de la Convención Nacional Constituyente del 11 de marzo de 1949.

En la Constitución de 1853 los artículos citados llevaban respectivamente los siguientes números: 4; 9; 10; 11; 12; 31; 16 "in fine"; 17; 67 incisos 1°, 2° y 12°; 104 y 108.

Hacemos notar que los artículos citados de la Constitución Nacional vigente, modifican y modernizan algunos de los principios expresados en los artículos correlativos de la Constitución de 1853, pero que en lo substancial las facultades impositivas de la Nación y de las Provincias, no han sufrido modificaciones.

(12) En otra parte de este trabajo, clasificamos al gravamen sucesorio entre los impuestos indirectos. Mas, las discusiones en el terreno doctrinal son muchas; financistas de reconocido prestigio y de acuerdo al criterio que aceptan para diferenciar a los impuestos directos de los indirectos, se inclinan ya a considerarlo como perteneciente a una u a la otra categoría.

Comprobaremos entonces, fácilmente, que él ha formado parte de los recursos de las Provincias a partir de la Anarquía del año 1820. Y que en el período anterior el gravamen no tuvo nada mas que una existencia virtual, pues los recursos que devengaba al tesoro eran exiguos.

Nuestros tribunales uniformemente han reconocido la facultad excluyente de los gobiernos de provincia en materia de impuesto sucesorio. Transcribiremos algunos de sus fallos.

Dice la Suprema Corte Nacional en uno de ellos: "Que el impuesto provincial a las herencias no puede tampoco clasificarse dentro de ninguno de los expresamente prohibidos a las provincias como contrarios a grandes propósitos nacionales (Artículos 10, 11, 12, 17 y 108 de la Constitución Nacional (13))...."y que "además de lo expuesto, si alguna duda ofreciera la constitucionalidad del impuesto de que se trata, ella se desvanece ante el antecedente de que, al sancionarse la Constitución Nacional y con motivo de los debates a que dió lugar el artículo 4°, el miembro informante en el proyecto de constitución, reconoció expresamente, como una de las fuentes de recursos provinciales, el impuesto sobre las herencias"(14).

Los demás tribunales del país se han expedido en forma concordante. Dijo la Suprema Corte de Buenos Aires: "La facultad de las Provincias de establecer impuestos no tiene otra limitación que las expresamente establecidas en la Consti-

(13) Se refiere a los artículos de la Constitución Nacional de 1853.

(14) Citado por Giuliani Fonrouge, "Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes", Fallos S.C.N., tomo 100, págs. 61 y 62 vta.

tución Nacional, y siempre que teniendo por base los principales requisitos que deben revestir, no imponden una verdadera expropiación. El impuesto de que se trata (a las herencias) no se encuentra comprendido en ninguno de estos casos" (15).

Citaremos también los despachos aprobados por la IIIa. Conferencia de Ministros de Hacienda (Bs.As., 22 a 26 de noviembre de 1948). Dichos despachos no implican sino expresiones de deseos, recomendaciones o declaraciones. La parte II de los mismos trata el "Régimen Impositivo", y en ella, se estima conveniente que la reforma constitucional, en lo relacionado con el régimen rentístico, se establezca sobre las siguientes bases:

I.- Recursos del Estado Nacional: Se enumeran los mismos en ocho incisos;

II.- Recursos Provinciales: En la enumeración que se hace de los mismos, se incluyen los impuestos sobre la transmisión gratuita de bienes, por causa de muerte o por actos entre vivos;

III.- Para los impuestos que gravan la transmisión gratuita de bienes y la celebración o instrumentación de actos, el Congreso Nacional establecerá normas de unificación de tasas y de procedimientos de recaudación.

Concluyendo, en nuestro país, el gravamen sucesorio es exclusivamente local, correspondiendo legislar y aplicar el mismo a la Nación y a cada una de las Provincias dentro de sus respectivas jurisdicciones.

(15) Citado por Giuliani Fonrouge, op.cit.- Fallos S.C.B.A. serie 3, tomo 8, pág. 80.

III.- LEGISLACION PARA LA CAPITAL FEDERAL Y LOS TERRITORIOS NACIONALES.

Como hemos dicho anteriormente, en la Capital Federal y en los territorios dependientes directamente del gobierno nacional, rige actualmente la ley N° 11.287 con las modificaciones introducidas por las leyes Nos. 11.583, 11.821 y 11.683, (t.o.).

El artículo 1° de dicho t.o. fija en los siguientes términos los principios generales de imposición: "Todo acto realizado ante la autoridad de los jueces o ante los escribanes de registro que exteriorice la transmisión gratuita por causa de muerte, anticipo de herencia y donación de bienes, muebles e inmuebles, créditos, valores, etc.etc., existentes en la Capital Federal o territorios nacionales, estará sujeto desde la promulgación de esta ley y cualquiera que sea la fecha de la muerte del causante en caso de transmisión por fallecimiento, a un impuesto sobre el monto de cada hijuela, legado, anticipo o donación". La Ley N° 13.925, del 14/8/50, agrega a dicho art. 1° el siguiente párrafo: "Si la transmisión fuese realizada en varios actos sucesivos o simultáneos, cada importe parcial se sumará para la aplicación de la tasa impositiva".

Podemos apreciar que por las disposiciones de este artículo se han querido conjurar las posibles transgresiones al régimen sucesorio.

Según la Ley N° 11.287 t.o. (art. 2°) se mantiene el régimen de la Ley N° 1420 sobre educación común, en cuanto el producido de este impuesto formará parte del tesoro escolar, Contemplando el destino de las sumas a ingresar la percepción del impuesto se efectuará por el Consejo Nacional de Educación (ley N°11.287,art.21), y se pagarán con un papel se-

llado especial que sólo se aplicará a ese objeto y que será expedido únicamente por el citado Consejo en la Capital Federal, y por los agentes y representantes que éste designe en los territorios nacionales, debiendo el heredero entregar al juzgado de la sucesión, para que se agregue al respectivo expediente, el sellado que corresponda (ley N° 11.287, art. 19).

Este sistema de percepción y afectación del producido del impuesto que establecen los artículos 2°, 19° y 21° de la ley N° 11.287 no rige en la actualidad. En efecto, a partir del año 1935, por imperio del artículo 4° de la ley N° 12.150 los gastos del Consejo Nacional de Educación fueron incorporados al Presupuesto General, y sus recursos propios -fondo escolar- pasaron a integrar las Rentas Generales, perdiendo en consecuencia la afectación especial. Resultando por lo tanto extraña al organismo escolar, según la misión de éste, la función recaudadora, y de acuerdo al artículo 2° de la ley N° 13.237, que faculta al Poder Ejecutivo para incorporar a la Dirección General Impositiva la aplicación, percepción y fiscalización de gravámenes actualmente a cargo de otras reparticiones, se dictó el decreto N° 33.429/48 que dispone que la Dirección General Impositiva se hará cargo de la aplicación, percepción y fiscalización del impuesto a la transmisión gratuita de bienes, transfiriéndose a la misma la Oficina Judicial del Consejo Nacional de Educación, encargada anteriormente de esas funciones. Posteriormente, en junio de 1949, y de acuerdo al artículo 2° de la ley N° 13.237, que faculta a la Dirección General Impositiva para aplicar, con relación a los impuestos que se le transfieren, las normas de la Ley N° 11.683, se dictó la Resolución General N° 123 de la citada Dirección, por la

que se reemplaza la forma de pago mediante papel sellado especial, por el procedimiento de depósitos bancarios directos.

Este impuesto será aplicado de acuerdo con la siguiente escala, en relación al parentesco y según la suma recibida (ley N° 11.287, art. 2°):

Suma y porcentaje del impuesto a pagar (16)

| Detalle | | Entre padres e hij. y cónyuges | Entre otros ascen. y des. | Colata- rales segund. grado | Colata- rales tercer grado | Colata- rales cuarto grado | Otros parien- tes y extra- ños |
|-------------|----------|--------------------------------|---------------------------|--------------------------------------|-------------------------------------|-------------------------------------|--------------------------------------|
| De m\$n.1 a | 3.000 | 1/2 | 1 | 4 | 6 | 8 | 10 |
| " " 1 " | 6.000 | 1 | 1½ | 5 | 7 | 9 | 12 |
| " " 1 " | 10.000 | 1½ | 2 | 6 | 8 | 10 | 14 |
| " " 1 " | 25.000 | 2 | 2½ | 7 | 9 | 11 | 16 |
| " " 1 " | 50.000 | 2½ | 3 | 8 | 10 | 12 | 18 |
| " " 1 " | 100.000 | 3 | 4 | 9 | 11 | 13 | 20 |
| " " 1 " | 200.000 | 3½ | 5 | 10 | 12 | 14 | 22 |
| " " 1 " | 300.000 | 4 | 6 | 11 | 13 | 16 | 24 |
| " " 1 " | 500.000 | 5 | 7 | 12 | 15 | 18 | 26 |
| " " 1 " | 1000.000 | 6.30 | 8.40 | 14.70 | 18.90 | 21 | 29.40 |
| " " 1 " | más de" | 8½ | 11 | 17.60 | 22 | 24.20 | 33 |

La escala transcripta, establecida en el artículo 2° de la ley N° 11.287, ha sido sustituida, primero por la establecida en la ley N° 13.647 del 11/10/1949, y posteriormente por la ley N° 13.925 del 14/8/1950. A continuación transcribiremos la escala actualmente en vigencia, que es la que se fija en la última ley citada.

(16) En ningún caso este impuesto podrá exceder del 50%.

Escalas del impuesto

| Monto de la hijuela legado o donación | Padres, hijos y cónyuges | | Otros ascend. y descendientes | | Colaterales de 2º Grado | | Colaterales de 3º Grado | | Colaterales de 4º Grado | | Otros parientes y extraños | |
|--|-----------------------------|---|----------------------------------|---|----------------------------|---|----------------------------|---|----------------------------|---|-------------------------------|---|
| | Cuota fija | Porcentaje s/excedente lím.mínimo | Cuota fija | Porcentaje s/excedente lím.mínimo | Cuota fija | Porcentaje s/excedente lím.mínimo | Cuota fija | Porcentaje s/excedente lím.mínimo | Cuota fija | Porcentaje s/excedente lím.mínimo | Cuota fija | Porcentaje s/excedente lím.mínimo |
| | m\$.n. | % | m\$.n. | % | m\$.n. | % | m\$.n. | % | m\$.n. | % | m\$.n. | % |
| De 0 hasta 5.000 | - | 1.5 | - | 1.5 | - | 5.5 | - | 8.0 | - | 10.4 | - | 11.7 |
| " más 5.000 " 10.000 | 75 | 3.0 | 75 | 4.5 | 275 | 11.7 | 400 | 13.8 | 520 | 17.0 | 585 | 17.5 |
| " " 10.000 " 25.000 | 225 | 5.0 | 300 | 5.5 | 860 | 13.1 | 1.090 | 15.4 | 1.370 | 18.2 | 1.460 | 23.6 |
| " " 25.000 " 50.000 | 975 | 7.3 | 1.125 | 7.7 | 2.825 | 15.9 | 3.400 | 20.0 | 4.100 | 22.6 | 5.000 | 25.4 |
| " " 50.000 " 75.000 | 2.800 | 8.6 | 3.050 | 10.0 | 3.800 | 18.4 | 8.400 | 21.9 | 9.750 | 24.0 | 11.350 | 28.1 |
| " " 75.000 " 100.000 | 4.950 | 10.6 | 5.550 | 11.4 | 11.400 | 20.8 | 13.875 | 24.9 | 15.750 | 28.6 | 18.375 | 31.7 |
| " " 100.000 " 150.000 | 7.600 | 11.8 | 8.400 | 12.0 | 16.600 | 21.4 | 20.100 | 25.2 | 22.900 | 29.5 | 26.300 | 32.9 |
| " " 150.000 " 200.000 | 13.500 | 13.0 | 14.400 | 14.4 | 27.300 | 22.2 | 32.700 | 27.4 | 37.650 | 30.7 | 42.750 | 34.1 |
| " " 200.000 " 250.000 | 20.000 | 15.0 | 21.600 | 16.8 | 38.400 | 25.2 | 46.400 | 29.2 | 53.000 | 32.5 | 59.800 | 35.9 |
| " " 250.000 " 300.000 | 27.500 | 17.0 | 30.000 | 18.8 | 51.000 | 26.4 | 61.000 | 32.2 | 69.250 | 34.3 | 77.750 | 38.9 |
| " " 300.000 " 400.000 | 36.000 | 20.0 | 39.400 | 22.4 | 64.200 | 30.2 | 77.100 | 35.7 | 86.400 | 39.2 | 97.200 | 42.8 |
| " " 400.000 " 500.000 | 56.000 | 24.0 | 61.800 | 26.9 | 94.400 | 34.6 | 112.800 | 40.7 | 125.600 | 44.4 | 140.000 | 48.0 |
| " " 500.000 " 600.000 | 80.000 | 28.0 | 88.700 | 31.3 | 129.000 | 39.0 | 153.500 | 45.7 | 170.000 | 49.6 | 188.000 | 53.2 |
| " " 600.000 " 700.000 | 108.000 | 32.0 | 120.000 | 35.7 | 168.000 | 43.4 | 199.200 | 50.7 | 219.600 | 54.8 | 241.200 | 58.4 |
| " " 700.000 " 800.000 | 140.000 | 36.0 | 155.700 | 41.5 | 211.400 | 47.8 | 249.900 | 55.7 | 274.400 | 60.0 | 299.600 | 63.6 |
| " " 800.000 " 900.000 | 175.000 | 40.0 | 197.200 | 46.0 | 259.200 | 52.2 | 305.600 | 60.7 | 334.400 | 65.2 | 363.200 | 68.8 |
| " " 900.000 " 1.000.000 | 216.000 | 44.0 | 243.200 | 51.5 | 311.400 | 56.6 | 366.300 | 65.7 | 399.600 | 70.4 | 432.000 | 74.0 |
| " 1.000.000 | 260.000 | 45.0 | 294.700 | 53.0 | 368.000 | 58.1 | 432.000 | 66.7 | 470.000 | 71.4 | 506.000 | 75.0 |

En ningún caso este impuesto podrá exceder del 80 por ciento.

Los aumentos operados en este impuesto se explican en razón, primero, de lo anacrónica que resultaba la escala mencionada por la Ley N° 11.287, y segundo, de la moderación de sus tipos, todo ello en relación con otras legislaciones vigentes en jurisdicciones, sean provinciales, o de otros Estados extranjeros. Asimismo se juzga que la modificación estructura una escala más técnica.

De acuerdo con los principios de exacción preconizados para la ausencia, "cuando el heredero, legatario o donatario, tenga su domicilio en el extranjero, en el momento del fallecimiento del causante o cuando la donación se haga, el impuesto que le corresponde por esta ley se recargará en un cien por ciento " (Ley N° 11.287, art.30).

Con el propósito de evitar maniobras para eludir el impuesto, que con tanta frecuencia se han realizado, tanto en el país como en el extranjero, mediante la transferencia del patrimonio individual de una o más personas al capital social de entidades anónimas, se exige el pago del impuesto correspondiente a las sucesiones entre padres e hijos y cónyuges, cuando los bienes adquiridos por tales sociedades, ya sea mediante compra, invocando un aporte o cualquier otro título, constituyesen la totalidad o la mayor parte del patrimonio de una persona o

de una familia, contemplados por la ley a los efectos del gravamen. Asimismo, cuando los bienes transferidos formaran el haber principal de la sociedad anónima, sirven de base para el pago del impuesto a la transmisión.

A diferencia de las leyes anteriores, la ley N° 11.287 grava los legados o donaciones hechos a instituciones religiosas y de beneficencia y a corporaciones científicas, industriales y educativas (art. 4°), estableciendo solamente las siguientes excepciones: 1) Las sucesiones y donaciones en línea recta, ascendente y descendente, y entre esposos, cuyo monto total sea menor de \$ 8.000.- quedan exentas del impuesto establecido en esta ley (art. 3°);

2) Exonérase del pago del impuesto, la transmisión de bienes inmuebles a título gratuito en la Capital de la República, cuando sean donados con destino a la residencia de las legaciones de países extranjeros y siempre que ofrezcan la reciprocidad (art. 4°);

3) Toda herencia, legado o donación, a favor del 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 impuestos que establece esta ley (art. 5°);

4) La ley N° 12.917 agrega a las anteriores una nueva excepción, al establecer que toda donación de bienes inmuebles ubicados en la Capital Federal o Territorios Nacionales hecha a favor del Estado Nacional, queda eximida del pago de los impuestos que establecen las leyes respectivas sobre transmisión gratuita de bienes.

El impuesto se liquida 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 la sucesión pueda ser plenamente justificada (ley N° 11.287, art. 6°).

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 falten para cumplir los cinco años (ley N° 11.287, art.12). De manera que en el mejor de los casos la liberación será del 50%.

Si se demora más de un año el pago de la cuota, se aplica un recargo del medio por ciento mensual, y si la demora es de más de dos años, el recargo es del uno por ciento mensual (ley N° 11.287, art. 15).

A fin de asegurar la percepción del impuesto, la ley dispone diversas medidas, tales como la exigencia de que pase por registro de escribano todo caso de partición o donación con intervención directa de ese funcionario (ley N° 11.287, art. 16), y la de impedir la inscripción de la declaratoria de herederos en el Registro de Propiedad, si no se ha abonado previamente el impuesto (ley N° 11.287, art.17).

IV.- LEGISLACIONES PROVINCIALES

El impuesto a las sucesiones, como ya hemos dicho anteriormente es un gravamen local, y por lo tanto las Provincias dentro de sus respectivas jurisdicciones tienen amplias

facultades para establecerlo, sin otra limitación que el respeto a las garantías fundamentales consagradas por la Constitución Nacional, especialmente la equidad y la proporcionalidad del artículo 28 y la prohibición de confiscación del artículo 38.

Todas las Provincias han legislado sobre esta materia, y es de observar la extraordinaria similitud que existe en las diversas legislaciones provinciales entre sí y a su vez con la legislación nacional.

Para el estudio de este impuesto en las Provincias hemos tomado solamente a algunas de ellas, pues como hemos dicho y como se podrá apreciar a continuación, sólo existen entre los textos de las leyes provinciales unas pocas diferencias de detalle.

Por ser las que poseen la legislación más moderna al respecto, trataremos las leyes de las provincias de Buenos Aires, Jujuy, Mendoza, San Juan y Santa Fé.

Provincia de Buenos Aires

Código Fiscal (Ley N° 5246).

La legislación de esta provincia sobre el impuesto a la transmisión gratuita de bienes, se halla asentada en el título 3° del libro 2° del Código Fiscal (Ley N° 5246 t.o., con las reformas introducidas por las leyes Nos. 5275 y 5344). Estudiaremos las normas que se establecen al respecto.

Se grava con este impuesto toda transmisión que implique enriquecimiento a título gratuito y que comprenda o afecte bienes situados en la Provincia de Buenos Aires o sometidos a la jurisdicción de sus autoridades, en la forma y circunstancias que se determinan en el presente título (título 3°

del libro 2°) y de acuerdo con las alícuotas que se fijan en la Ley Impositiva que anualmente se dicte (Código Fiscal, art. 113).

Se considera transmisión a título gratuito gravada por este impuesto (Código Fiscal, art. 114): a) Las herencias; b) Los legados y donaciones de bienes muebles e inmuebles en cualquier forma que se realizaren, y aunque fueren compensatorios, retributivos o con cargo; c) Las renunciaciones de derechos hereditarios o creditorios; d) Las enajenaciones en favor de descendientes del transmitente o de su cónyuge.

También se consideran comprendidos en este impuesto los aportes o transferencias por cualquier concepto, efectuados por personas de existencia física o jurídica en favor de sociedades anónimas y sociedades en comandita por acciones, en cualquiera de los siguientes casos: a) Cuando constituyeren más del 50% del patrimonio de una persona o familia, siempre que los mismos formaren más del 50% del haber de la entidad; b) Cuando el aportante o transmitente esté o haya estado ligado a la entidad como director, fundador o socio, o cuando revista con relación a alguna de esas personas el carácter de cónyuge, ascendiente, descendiente o colateral hasta el 5° grado (Código Fiscal, art. 115).

Para la liquidación de este impuesto se computarán todas las categorías de bienes (Código Fiscal, art. 117), practicándose las siguientes deducciones sobre el haber transmitido: a) Las deudas dejadas por el causante el día de su fallecimiento; b) Los gastos funerarios por un importe que guarde relación con la posición social y económica del causante, hasta un máximo de \$ 3.000.-; c) Los créditos manifiestamente in-

cobrables. Si la imposibilidad del cobro fuese parcial, se deducirá la proporción correspondiente; d) Los créditos o bienes litigiosos hasta que se liquide el pleito, pero dando fianza hasta esa oportunidad; e) Los cargos; los terceros beneficiados con el cargo abonarán el impuesto de acuerdo con el valor de aquel y considerando que reciban el beneficio directamente del donante o testador; f) El 5% del haber neto transmitido, en concepto de gastos y honorarios correspondientes al trámite sucesorio (Código Fiscal, art. 137).

Son contribuyentes del impuesto los beneficiarios de la transmisión (Código Fiscal, art. 125), aplicándose la alícuota sobre el monto total que recibe el beneficiario, computando los bienes del país y del extranjero (Código Fiscal, art. 123). Cuando el heredero, legatario o donatario se domicilie en el extranjero al tiempo de fallecer el causante o de celebrarse el acto imponible, el impuesto sufrirá un recargo que fijará la Ley Impositiva anual (Código Fiscal, art. 140).

Están exentas de impuesto: a) Las transmisiones a favor del Estado Nacional, de las Provincias, de las Municipalidades, o de sus reparticiones o desmembraciones; b) Las sumas destinadas a fines benéficos, culturales o científicos, que por disposición del causante o transmitente se inviertan en obras dentro del Territorio de la Provincia y que correspondan a instituciones con personería jurídica o a fundaciones con tal objeto; c) Las transmisiones de sepulcros, cuando no sean materia de enajenación; d) Las colecciones artísticas o de valor histórico, científico o cultural que no sean materia de venta, siempre que por disposición del causan-

te o transmitente se destinen a exhibiciones públicas o a fines de enseñanza científica dentro del territorio de la Provincia; e) Los derechos de propiedad literaria o artística, siempre que el causante del acto fuera argentino nativo o extranjero con más de 10 años de residencia continuada en nuestro país; f) Las herencias a favor del cónyuge, de los descendientes o ascendientes cuando cada hijuela no exeda de \$ 5.000.- m/n., a cuyo efecto, se computarán los anticipos o transferencias efectuados en vida por el autor de la sucesión. Esta exención no rige para legados o donaciones; g) Las transmisiones a favor de los inválidos o incapaces mentales reconocidos tales por declaración judicial, hasta la suma de \$ 20.000 m/n; h) Las indemnizaciones, pensiones o devoluciones de aportes provenientes de leyes de previsión social (Código Fiscal, art.142). Ley Impositiva para el año 1949 (Ley N° 5345).

Fíjase para la percepción en el año 1949 de los impuestos y tasas establecidos en el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, las cuotas que se determinan en la presente ley.

Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes
Escala de alícuotas (art.12)

| | Padres hijos y espos. | Otros ascendientes y descendien. | Colaterales de 2° grado | Colaterales de 3° y 4° grado | Otros parientes y extraños |
|---------------|-----------------------|----------------------------------|-------------------------|------------------------------|----------------------------|
| Desde \$ 1.- | - | - | - | - | - |
| \$ 5.000.- | 1 % | 1,5% | 5 % | 8 % | 11,60 % |
| \$ 10.000.- | 1,5 % | 2 % | 7,3 % | 10.40% | 14.60 % |
| | | | | | |
| \$ 950.000.- | 24,5% | 27.55% | 35.20% | 41.25% | 48.70 % |
| \$1.000.000.- | 25,5% | 28.70% | 36.30% | 42.50% | 50 % |

En las transmisiones que excedan de \$ 1.000.000 m/n., se aumentarán las tasas en un 2% por cada millón.

Ampliase a \$ 8.000 la exención establecida en el art. 142 inc. f) del Código Fiscal, es decir la exención a favor del cónyuge, de los ascendientes y descendientes cuando cada hijuela no exceda de la citada suma.

Fíjase en un 100% el recargo por ausentismo establecido en el art. 140 del Código Fiscal.

Ley Impositiva para el año 1950 (Ley N° 5553).

Fíjense para la percepción en el año 1950, de los impuestos, tasas y contribuciones establecidas en el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, las cuotas sancionadas por la Ley Impositiva N° 5345 para el año 1949, con las siguientes modificaciones:

Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes:

Insértese al final del art. 12 de la ley (escala de alícuotas), el siguiente texto: "Quedan exentas del pago del impuesto las sucesiones cuyo acervo hereditario total no exceda de dos mil pesos moneda nacional (\$ 2.000.- m/n.)".

Provincia de Jujuy

Código Fiscal (Ley N° 111-1949).

En el título V del libro 2° del Código Fiscal se legisla sobre el impuesto a la transmisión gratuita de bienes (arts. 249 a 289). Se establecen los principios que se enunciarán a continuación como normas regulatorias de este gravamen.

Por toda transmisión a título gratuito que comprenda o afecte bienes situados en la Provincia de Jujuy o sometidos a su jurisdicción, se pagará un gravamen en la forma y circunstancias que se determinan en el presente título (título V)

y de acuerdo con las alícuotas que se fijan en la Ley Impositiva anual (Código Fiscal, art. 249).

Se considera gravado especialmente: a) Las herencias; b) Los legados y donaciones de bienes muebles e inmuebles en cualquier forma que se realizaren y aunque fueren compensatorios, retributivos o con cargo; c) Las renunciaciones de derechos hereditarios o creditorios; d) Las enajenaciones en favor de descendientes del transmitente o de su cónyuge; e) La transmisión de derechos reales constituidos sobre bienes situados en la Provincia, cualesquiera fuere el domicilio de las partes, el lugar de celebración del contrato o el lugar de exigibilidad de la obligación; f) La transmisión de participaciones en corporaciones, sociedades o cualquier otra entidad con bienes en la Provincia, representada por acciones, partes, certificados u otros títulos, sin tener en cuenta el domicilio de la entidad, el lugar de constitución o incorporación, ni el lugar en que debe hacerse efectiva la transferencia de las acciones o participaciones; g) La transmisión de los bienes reservados; h) Cualquier otro hecho que implique enriquecimiento a título gratuito (Código Fiscal, art. 251).

También se consideran comprendidos en este impuesto los aportes o transferencias por cualquier concepto, efectuados por personas de existencia física o jurídica en favor de sociedades anónimas o sociedades en comandita por acciones, aunque las acciones fueran nominativas, en cualquiera de los siguientes casos: a) Cuando constituyeran más del 50% del patrimonio de una persona o familia, siempre que los mismos formaren más del 50% del haber de la entidad; b) Cuando el aportante o transmitente esté o haya estado ligado a la entidad como director, fundador o socio, o cuando revista con relación a alguna de

esas personas el carácter de cónyuge, ascendiente, descendiente o colateral hasta el 6° grado. (Código Fiscal, art. 252).

Para la liquidación del impuesto se practicarán las siguientes deducciones sobre el haber transmitido: a) Las deudas dejadas por el causante el día de su fallecimiento, debidamente probadas; b) Los gastos funerarios por un importe que guarde relación con la posición social y económica del causante, hasta un máximo de \$ 2.000; c) Los créditos manifiestamente incobrables. Si la imposibilidad del cobro fuese parcial, se deducirá la proporción correspondiente; d) Los créditos o bienes litigiosos hasta que se liquide el crédito, pero dando fianza hasta esa oportunidad; e) Los cargos; los terceros beneficiados por el cargo abonarán el impuesto de acuerdo con el valor de aquél, considerando que reciben el beneficio directamente del donante o testador; f) El 5% del haber neto transmitido, en concepto de gastos y honorarios correspondientes al trámite sucesorio (Código Fiscal, art. 274).

Son contribuyentes de este impuesto los beneficiarios de la transmisión (Código Fiscal, art. 262), aplicándose la alícuota sobre el monto total que reciba el beneficiario computando los bienes del país y del extranjero (Código Fiscal, art. 260). Cuando el heredero, legatario o donatario se domicilia en el extranjero al tiempo de fallecer el causante o de celebrarse el acto imponible, el impuesto sufrirá un recargo que fijará la Ley Impositiva anual (Código Fiscal, art. 277).

Están exentas de impuesto: a) Las transmisiones a favor del Estado Nacional, de las Provincias, de las Municipalidades, o de sus reparticiones o desmembraciones; b) Las sumas destinadas a fines benéficos, culturales o científicos, que por

disposición del causante o transmitente se inviertan en obras dentro del territorio de la Provincia y que correspondan a instituciones con personería jurídica o a fundaciones con tal objeto; c) Las transmisiones de sepulcros, cuando no sean materia de enajenación; d) Las colecciones artísticas o de valor histórico, científico o cultural, que no sean materia de venta, siempre que por disposición del causante o transmitente se destinen a exhibiciones públicas o a fines de enseñanza científica dentro del territorio de la Provincia; e) Los derechos de propiedad literaria o artística, siempre que el causante del acto fuera argentino nativo o extranjero con más de 10 años de residencia continua en nuestro país; f) Las herencias a favor del cónyuge, de los descendientes o ascendientes cuando cada hijuela no exceda la suma que fije la Ley Impositiva anual, a cuyo efecto se computarán los anticipos o transferencias efectuados en vida por el autor de la sucesión. Esta exención no rige para legados o donaciones; g) Las transmisiones a favor de los inválidos o incapaces mentales reconocidos tales por declaración judicial, hasta la suma que se fije en la Ley Impositiva anual; h) Las indemnizaciones, pensiones o devoluciones de aportes provenientes de leyes de previsión social; i) Las sucesiones cuyo acervo consiste en indemnización por accidentes del trabajo (Código Fiscal, art. 279).

Ley Impositiva para el año 1950 (ley N° 117 - 1949).

Fíjase para la percepción en el año 1950 de los impuestos y tasas establecidos en el Código Fiscal de la Provincia, las cuotas que se determinan en la presente ley.

Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes:

Se hará efectivo de acuerdo a la siguiente escala de alí-

cuotas, las que se computarán siempre sobre enteros de cien:

| Escala desde \$ 5.000 | Padres hijos y esposos | Otros asc. y descendien. | Colaterales de 2° Grado |
|-----------------------|------------------------|--------------------------|-------------------------|
| Hasta \$ 10.000.- | 1/2 % | 1 % | 4 % |
| " " 25.000.- | 1 % | 1½ % | 4½ % |
| " " 40.000.- | 1½ % | 2 % | 5 % |
| | | | |
| Hasta \$ 5.000.000.- | 25 % | 25½ % | 26½ % |
| Más de \$ 5.000.000.- | 27 % | 27½ % | 28 % |

| Escala desde \$ 5.000 | Colateral de 3° y 4° Grado | Colateral de 5° y 6° Grado | Parientes por afinidad y extr. |
|-----------------------|----------------------------|----------------------------|--------------------------------|
| Hasta \$ 10.000.- | 6 % | 8 % | 10 % |
| " " 25.000.- | 7 % | 9 % | 11 % |
| " " 40.000.- | 8 % | 10 % | 12 % |
| | | | |
| Hasta \$ 5.000.000.- | 28 % | 29 % | 30 % |
| Más de \$ 5.000.000.- | 29 % | 30 % | 30 % |

El recargo de ausentismo previsto en el artículo 277 del Código Fiscal, queda fijado en el 50%.

Provincia de Mendoza

Ley N° 1696 (8/1/1948).

La Provincia de Mendoza ha legislado sobre el "Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes" en el año 1948 por Ley N° 1696, que deroga las leyes anteriores sobre la materia, y establece al respecto los principios que a continuación enunciaremos.

Todo hecho o acto judicial o extrajudicial, que produzca una transmisión gratuita de bienes, situados en la

Provincia o sometidos a la jurisdicción de sus autoridades, queda sujeto al pago de un impuesto que se determinará y hará efectivo de acuerdo con las disposiciones de la presente ley (art.1°).

Sin que la enumeración que a continuación se transcribe importe limitación alguna al concepto general expresado en el artículo 1°, se consideran gravados por este impuesto: a) Las herencias y sus anticipos; b) Los legados y donaciones, de cualquier clase, modo y forma que se realizaren; c) Las renunciaciones de derechos creditorios y reales; d) Las renunciaciones de derechos hereditarios, con excepción de las renunciaciones puras y simples; e) Las enajenaciones en favor de descendientes del enajenante, aunque el contrato apareciere como oneroso, en tanto la presunción legal de gratuidad o de anticipo de herencia no fuese plenamente desvirtuada; f) Las transmisiones de gratuidad de derechos reales, constituidos sobre bienes situados en la Provincia, cualesquiera que fueren el domicilio de las partes, el lugar de la celebración del contrato o el lugar de exigibilidad de la obligación; g) Las transmisiones gratuitas de participaciones en corporaciones, sociedades o cualquiera otra entidad con bienes en la Provincia, representada por acciones, partes, certificados u otros títulos, sin tener en cuenta el domicilio de la entidad, su lugar de constitución o incorporación, ni el lugar en que debe hacerse efectiva la transferencia de las acciones o participaciones; h) Cualquiera otro hecho o acto que implique enriquecimiento o aumento de capacidad tributaria a título gratuito; i) Los legados y donaciones a favor del alma del testador y legados y donaciones e institución de herederos a favor de institu-

ciones religiosas, de beneficencia o corporaciones científicas o industriales (art. 2°).

Las transferencias por cualquier concepto en favor de sociedades anónimas, cuando los bienes transferidos constituyan la totalidad o la mayor parte del patrimonio de una persona o familia, y siempre que los bienes formasen el haber principal de la sociedad adquirente, pagarán el impuesto correspondiente a las sucesiones entre padres e hijos y cónyuges (art.31)

Para la aplicación de este impuesto se computarán todas las categorías de bienes, sin excepciones de ninguna clase (art. 3°). De los bienes que componen el acervo sucesorio se deducirá: a) El importe de los gananciales que corresponden al cónyuge superviviente; b) Las deudas a cargo del causante hasta el día de su fallecimiento, cuya existencia sea debidamente justificada o declarada con posterioridad de legítimo abono por sentencia judicial firme; c) Los gastos de última enfermedad debidamente justificados; d) Los gastos de sepelio hasta un máximo de \$ 3.000, que guarden relación con la posición social y económica del causante; e) Los créditos manifiestamente incobrables. Si la imposibilidad del cobro fuese parcial, se deducirá la preproporción correspondiente; f) Los bienes y créditos litigiosos hasta que se liquide el pleito, pero dando fianza hasta esa oportunidad; g) Los bienes dotales, cuya restitución se admitirá únicamente por las siguientes sumas: El importe correspondiente a los inmuebles de la esposa que hubiere enajenado el marido como administrador de la sociedad conyugal y que se hubiere empleado en beneficio de la comunidad y del marido, y el importe de los bienes muebles enajenados por el marido, pero únicamente en el caso de existir convención matrimonial. Cuando for

men parte del acervo sucesorio bienes situados fuera de la jurisdicción provincial, las deudas se deducirán a prorrata en proporción al valor de los bienes de las distintas jurisdicciones. Cuando en el acervo sucesorio figuren bienes situados fuera y dentro de la jurisdicción provincial y estos últimos se atribuyan o se adjudiquen al cónyuge superviviente como importe de los gananciales, el impuesto se pagará sobre el 50% de su monto; h) El 5% del haber neto transmitido, en concepto de gastos y honorarios correspondientes al trámite sucesorio (art.17).

Son deudores del impuesto los beneficiarios de la transmisión (art. 35), procediéndose luego de realizadas las deducciones autorizadas a dividir entre los herederos el activo que resulte (art. 20), determinándose a continuación el porcentaje aplicable de la escala tomando en consideración el valor total de cada hijuela, cualquiera sea la situación de los bienes adjudicados (art. 16), computándose los que se encuentran en el país y en el extranjero (art.21).

El producido de los impuestos que se crean por esta ley estará destinado íntegramente a la educación común (art. 67).

Están exentas de impuesto: a) Las transmisiones a favor del Estado Nacional, de las Provincias, de las Municipalidades, o de sus reparticiones o desmembraciones; b) Las sumas destinadas a fines benéficos, culturales o científicos, que por disposición del causante o transmitente se inviertan en obras dentro del territorio de la Provincia y que correspondan a instituciones con personalidad jurídica o a fundaciones con tal objeto; c) Las transmisiones de sepulcros, cuando no sean mate-

ria de enajenación; d) Las colecciones artísticas o de valor histórico, científico o cultural que no sean materia de venta, siempre que por disposición del causante o transmitente se destinen a exhibiciones públicas o a fines de enseñanza científica dentro del territorio de la Provincia; e) Los derechos de propiedad literaria, artística o científica; f) Las herencias deferidas a descendientes, ascendientes o cónyuge, cuando el monto total de la hijuela, incluso el valor de los bienes situados fuera de la Provincia, no exceda de \$ 4.000.- A este efecto se computarán los anticipos o transferencias efectuados en vida por el autor de la sucesión. Esta exención no rige para legados y donaciones; g) Las transmisiones a favor de los inválidos o incapaces mentales, reconocidos tales por declaración judicial, hasta la suma de \$ 20.000; h) Las indemnizaciones, pensiones o devolución de aportes provenientes de leyes de previsión social (art. 32).

Las tasas aplicables serán las siguientes:

| Desde \$ 1.- | Entre padres e hijos y cón. | Otros ascend. y descen. | Colateral. de 2º grado | Colateral. de 3º y 4º G. | Otros parientes y extr. |
|-----------------|-----------------------------|-------------------------|------------------------|--------------------------|-------------------------|
| | % | % | % | % | % |
| \$ 4.000.- | - | - | 5 | 8 | 11 |
| " " 5.000.- | - | 2 | 7 | 10 | 13 |
| " " 10.000.- | 1,5 | 2 | 7 | 10 | 13 |
| | | | | | |
| \$ 950.000.- | 9 | 19.75 | 26.25 | 29.25 | 32.25 |
| " " 1.000.000.- | 9 | 20.50 | 27 | 30 | 33 |

Las transmisiones que excedan de \$ 1.000.000, sufrirán un recargo de 1.50 % por cada millón (art. 28).

Cuando el heredero, legatario o donatario se domiciliaré en el extranjero al tiempo de fallecer el causante, o

de celebrarse el acto imponible, el impuesto se recargará en un 50% (art.29).

En ningún caso el impuesto podrá exceder del 36% (art.30).

Provincia de San Juan

Ley N° 1310 (8/10/1948).

La Ley N° 1310 del año 1948 es la legislación actualmente vigente sobre el impuesto a la transmisión gratuita de bienes. Se establece en la misma:

Toda transmisión a título gratuito que comprenda o afecte bienes situados en la Provincia o sometidos a la jurisdicción de sus autoridades, está sujeta al pago del gravamen que se establece en la presente ley (art. 1°).

Quedan gravados por este impuesto todos los hechos que impliquen enriquecimiento a título gratuito (art. 2°). Sin perjuicio de la norma general establecida, se consideran especialmente en este carácter; a) Las herencias; b) Los legados y donaciones de bienes muebles o inmuebles en cualquier forma que se realizaren, y aunque fueren compensatorios, retributivos o con cargo; c) Las renunciaciones de derechos hereditarios o creditorios; d) Las enajenaciones en favor de descendientes del transmitente o de su cónyuge (art. 3°).

También se consideran comprendidos en este impuesto los aportes o transferencias por cualquier concepto, efectuados por personas de existencia física o jurídica en favor de sociedades anónimas, sociedades de responsabilidad limitada y sociedades en comandita por acciones, aunque las acciones fueren nominativas, en cualquiera de los siguientes casos: a) Cuando constituyeren más del 50% del patrimonio de una persona

o familia, siempre que los mismos formaren más del 50% del haber de la entidad; b) Cuando el aportante o transmitante esté o haya estado ligado a la entidad como director, fundador o socio, o cuando revista con relación a alguna de esas personas el carácter de cónyuge, ascendiente, descendiente o colateral hasta el 5° grado (art. 4°).

Para la liquidación de este impuesto se computarán todas las categorías de bienes (art. 6°), practicándose las siguientes deducciones sobre el haber transmitido: a) Las deudas dejadas por el causante el día de su fallecimiento; b) Los gastos de enfermedad y funerarios por un importe que guarde relación con la posición social y económica del causante, hasta un máximo de \$ 3.000.-; c) Los créditos manifiestamente incobrables. Si la imposibilidad del cobro fuese parcial, se deducirá la proporción correspondiente; d) Los créditos o bienes litigiosos hasta que se liquide el pleito, pero dando fianza hasta esa oportunidad; e) Los cargos; los terceros beneficiados con el cargo abonarán el impuesto de acuerdo con el valor de aquél y considerando que reciben el beneficio directamente del donante o testador; f) Los gastos y honorarios correspondientes al trámite sucesorio (art. 26).

Son contribuyentes del impuesto los beneficiarios de la transmisión (art. 15), determinándose la tasa conforme al monto total que recibe el beneficiario computando los bienes del país y del extranjero (art. 11). Cuando el heredero, legatario o donatario se domiciliaré en el extranjero al tiempo de fallecer el causante, o de celebrarse el acto imponible, el impuesto se recargará en un 100% (art. 30).

Están exentas de impuesto: a) Las transmisiones a

favor del Estado Nacional, de las Provincias, de las Municipalidades, o de sus reparticiones o desmembraciones; b) Las sumas destinadas a fines benéficos, culturales o científicos que por disposición del causante o transmitente se inviertan en obras dentro del territorio de la Provincia y que correspondan a instituciones con personería jurídica o a fundaciones con tal objeto; c) Las transmisiones de sepulcros, cuando no sean materia de enajenación; d) Las colecciones artísticas o de valor histórico, científico o cultural, que no sean materia de venta, siempre que por disposición del causante o transmitente se destinen a exhibiciones públicas o a fines de enseñanza científica dentro del territorio de la Provincia; e) Los derechos de propiedad literaria o artística, siempre que el causante del acto fuera argentino nativo o extranjero con más de 10 años de residencia continuada en nuestro país; f) Las herencias a favor del cónyuge, de los ascendientes o descendientes, cuando cada hijuela no exceda de \$ 5.000.- a cuyo efecto se computarán los anticipos o transferencias efectuadas en vida por el autor de la sucesión. Esta exención no rige para legados y donaciones; g) Las transmisiones a favor de los inválidos o incapaces mentales, reconocidos tales por declaración judicial, hasta la suma de \$ 10.000; h) Las indemnizaciones, pensiones o devoluciones de aportes provenientes de leyes de previsión social (art. 32).

Las tasas aplicables serán las siguientes:

| Desde \$ 1.- | Entre pa- dres e hi- jos y con. | Otros as- cend. y descen. | Colateral. de 2° grado | Colate- ral.de 3° y 4°G. | Otros pa- rientes y extr. |
|----------------|---------------------------------------|---------------------------------|------------------------------|--------------------------------|---------------------------------|
| a \$ 5.000.- | % | % | % | % | % |
| " "10.000.- | 1,5 | 2 | 7 | 10 | 13 |
| " "20.000.- | 2,5 | 3 | 9 | 12.25 | 15.25 |
| | | | | | |
| a \$ 950.000.- | 15 | 19.75 | 26.25 | 29.25 | 32.25 |
| " "1.000.000.- | 15,5 | 20.5 | 27 | 30 | 33 |

Las transmisiones que excedan de \$ 1.000.000 sufrirán un recargo del 2% por cada millón (art. 29).

Provincia de Santa Fe

Código Fiscal (Ley N° 3456 modificada por las leyes Nos. 3479 y 3.549).

Trata el Código Fiscal de esta provincia en el título 3° del libro 2° el gravamen que estudiamos, estableciendo las siguientes disposiciones que lo rigen:

Por toda transmisión a título gratuito que comprenda o afecte bienes situados en la Provincia de Santa Fe, o sometidos a la jurisdicción de sus autoridades, se pagará un gravamen en la forma y circunstancias que se determinan en el presente título (título 3°) y de acuerdo con las alícuotas que se fijan en la Ley Impositiva anual. La Ley Impositiva aplicable será la que rija en el momento en que la transmisión gratuita se exteriorice en la Provincia (Código Fiscal, art. 115).

Se considera gravado especialmente, las herencias, los legados y donaciones y en general cualquier otro hecho que implique enriquecimiento a título gratuito (Código Fiscal, art. 116).

También quedan incluidos en este impuesto las constituciones de sociedades anónimas y/o comanditarias por accio-

nes, aunque ellas sean nominativas, cuando el aporte, suscripción o transferencia importe el 25% o más del capital social. El impuesto que se abone en este caso, será pago a cuenta del que corresponda en oportunidad de transmitirse a título gratuito total o parcialmente las acciones del aportante o transmitente (Código Fiscal, art. 117).

La alícuota se aplicará sobre el monto total que reciba el beneficiario (Código Fiscal, art. 125).

Para la liquidación del impuesto se practicarán las siguientes deducciones sobre el haber transmitido: a) Deudas dejadas por el causante; b) Gastos funerarios; c) Créditos manifiestamente incobrables; d) Los créditos o bienes litigiosos hasta que se liquide el pleito, pero dando fianza hasta esa oportunidad; e) Los cargos (Código Fiscal, art. 139).

Están exentas de impuesto: a) Las transmisiones a favor del Estado Nacional, de las Provincias, de las Municipalidades y comisiones de fomento, o de sus reparticiones o desmembraciones; b) Las sumas destinadas a fines benéficos, culturales o científicos que por disposición del causante o transmitente se inviertan en obras dentro del territorio de la Provincia y que correspondan a instituciones con personería jurídica o a fundaciones con tal objeto; c) Las transmisiones de sepulcros, cuando no sean materia de enajenación; d) Las colecciones artísticas o de valor histórico, científico o cultural que no sean materia de venta, siempre que por disposición del causante o transmitente se destinen a exhibiciones públicas o a fines de enseñanza científica dentro del territorio de la Provincia; e) Los derechos de propiedad literaria o artística, siempre que el causante del acto fuere argentino nativo o ex-

tranjero con más de 10 años de residencia continuada en nuestro país; f) Las herencias a favor del cónyuge, de los descendientes o ascendientes, cuando cada hijuela no exceda de \$3.000 m/n. Esta exención no rige para legados o donaciones; g) Las transmisiones a favor de los inválidos o incapaces mentales reconocidos tales por declaración judicial, hasta la suma de -- \$ 10.000.- m/n.; h) Las indemnizaciones, pensiones o devoluciones de aportes provenientes de leyes de previsión social, y los seguros siempre que el beneficiario no sea el mismo causante (Código Fiscal, art. 144).

Ley Impositiva para el año 1950 (Ley N° 3650).

En la misma se fijan las cuotas para la percepción en el año 1950 de los impuestos y tasas establecidos en el Código Fiscal de la Provincia.

En el capítulo III, trata el impuesto sucesorio. Establece al respecto: El gravamen a la transmisión gratuita de bienes establecido en el título 3° del Libro 2° del Código Fiscal, se hará efectivo de acuerdo a la siguiente escala de alícuotas, las que se computarán siempre sobre enteros de cien (art.21):

| Monto de cada hijuela, legado, donación o anticipo | Padres, hijos y esposos | Otros ascend. y descendientes. | Colaterales de 2do. Grado | Colaterales de 3er. Grado | Otros parient. extrañ. y legatar. |
|--|-------------------------|--------------------------------|---------------------------|---------------------------|-----------------------------------|
| Hasta \$ 5.000.- | 1 % | 2 % | 5 % | 8 % | 11 % |
| " "10.000.- | 2 % | 3 % | 7 % | 10 % | 14 % |
| " "20.000.- | 3 % | 4 % | 9 % | 12 % | 17 % |
| | | | | | |
| Hasta \$1.000.000 | 24 % | 27 % | 35 % | 41 % | 48 % |
| " "2.000.000 | 25 % | 28 % | 36 % | 42 % | 49 % |
| Más de \$2.000.000 | 26 % | 29 % | 37 % | 43 % | 50 % |

Fíjase en un 50% el recargo por ausentismo. Tanto el impuesto como el recargo previsto precedentemente no podrán exceder en ningún caso en conjunto, del 50% del valor de la hijuela o legado (art. 22).

- CAPITULO TERCERO -

LEGISLACION EXTRANJERA

Trataremos en este capítulo el impuesto sucesorio en los principales países europeos y en algunos americanos.

I.- ALEMANIA

Durante el siglo XIX y en los primeros años del siglo XX, dada la organización política de Alemania, el impuesto sucesorio constituía una renta propia de los diversos Estados integrantes del Imperio. Se mantuvo así la legislación hasta la Ley Imperial del 3 de junio de 1906, que le dió carácter federal.

Teniendo en cuenta la situación especial porque atraviesa en la actualidad este país, trataremos en este trabajo la última ley que rigió para todo el Reich antes de la última guerra mundial. Nos referimos a la Ley del 16 de octubre de 1934.

Este texto positivo no tiene mayor originalidad en los principios legislativos que establece al respecto, pues aparte de ciertas características locales, coincide con las directivas conocidas en todos los países.

La ley declara sometidos al gravamen: 1) las adquisiciones por causa de muerte; 2) las donaciones entre vivos; 3) los capitales donados para un fin determinado.

Se grava únicamente las porciones recibidas por herederos, legatarios o donatarios (17).

La Ley divide los herederos en cinco clases: Gla-

(17) El sistema de gravar las porciones recibidas por herederos, legatarios o donatarios, establecido por la Ley de 1934, ya había sido establecido en Alemania por la Ley del año 1922 que suprimió el impuesto global.

Clase I: El cónyuge, hijos legítimos y naturales reconocidos; Clase II: Los descendientes de los hijos; Clase III: Los padres, abuelos, demás ascendientes, hermanos y medios hermanos; Clase IV: Los suegros, yernos, nueras y sobrinos; Clase V: Todos los demás herederos y legatarios.

La tarifa es la siguiente:

| Hasta Marcos: | Clase I % | Clase II % | Clase III % | Clase IV % | Clase V % |
|---------------|-----------|------------|-------------|------------|-----------|
| 10.000 | 2 | 4 | 6 | 8 | 14 |
| 20.000 | 2,5 | 5 | 7,5 | 10 | 16 |
| 30.000 | 3 | 6 | 9 | 12 | 18 |
| | | | | | |
| 8.000.000 | 13 | 23 | 36 | 46 | 54 |
| 10.000.000 | 14 | 24 | 38 | 48 | 57 |
| y más | 15 | 25 | 40 | 50 | 60 |

Según podemos apreciar el impuesto es progresivo global y no por capas.

Para la liquidación del impuesto se autorizan las siguientes deducciones: a) Los gastos de entierro, ceremonias o funerales civiles y rituales y el valor de una tumba adecuada; b) Los gastos cuasfídicos; c) Las deudas del causante y gravámenes sobre los bienes, a menos que graven porciones exentas; d) El impuesto pagado en el extranjero se descontará del impuesto alemán.

La obligación legal del pago del gravamen recae directamente sobre el heredero, aún cuando en el caso de donaciones la obligación es a cargo de donante y donatario.

II.- BRASIL

El impuesto sucesorio en este país está comprendido entre los recursos de los diversos Estados que lo forman.-

Queda con esto dicho, que aparte de la legislación federal sobre la materia, cada Estado ha dictado su propia ley para las transmisiones por causa de muerte que se operen en su jurisdicción.

Nosotros trataremos aquí, solamente la Ley Federal sobre el gravamen precitado. La Ley actualmente en vigencia para el Distrito Federal, es la N° 2224, del 23 de mayo de 1940. Veremos a continuación las normas que establece.

Se aplica el impuesto a la herencia sobre la parte que le corresponde a cada heredero o legatario. Constituyen los bienes sobre que se aplica el impuesto: a) Bienes inmuebles situados en el Distrito Federal; b) Bienes muebles que se hallen en el mismo Distrito Federal.

Corresponde deducir del activo: 1) Los títulos de crédito pertenecientes al "de cujus", por el mismo guardados o depositados en guarda en establecimientos de crédito existentes en el Distrito Federal; 2) Las acciones de sociedades anónimas o en comandita y las cuotas de sociedades de responsabilidad limitada con sede también en el Distrito Federal; 3) Los valores que correspondan al fallecido en la liquidación de sociedades disueltas por motivo de su muerte; 4) La depuración de los haberes del causante en cualquier sociedad siempre que, al igual que en el caso anterior, la sociedad o sociedades tuvieren su sede jurídica o establecimiento general en el Distrito Federal; 5) Los títulos de la deuda pública que expresamente se hallen exentos del pago de todo impuesto; 6) Las deudas del causante y de las que sea realmente responsable; 7) Gastos de custodia de los bienes, sin contar los honorarios del abogado; 8) Gastos de funeral, considerando como tales sólo los gastos de transporte y entierro del cuerpo; 9) Los impuestos y contribu-

ciones fiscales debidos a la Nación o al Distrito Federal por hechos o situaciones anteriores al fallecimiento del inventariado.

Se aplican las siguientes tasas:

| | I Línea Recta % | II Cónyuge % | III Colater. de 2° G. % | IV Colater. de 3° G. % |
|---|--------------------------|--------------------|----------------------------------|---------------------------------|
| (1) Hasta 100 Contos | 3 | 7 | 13 | 15 |
| (2) De más de 100 y hasta 150 Contos | 3,5 | 7,5 | 13,5 | 15,5 |
| (3) De más de 150 y hasta 200 | 3,75 | 7,75 | 13,75 | 15,75 |
| | | | | |
| (10) De más de 2.000 Contos y hasta 5.000 Contos. | 10 | 14 | 20 | 22 |
| (11) De más de 5.000 Contos. | 12 | 16 | 22 | 24 |

| | V Colaterales de 4° Grado % | VI Colaterales de 5° y 6° G. % | VII Extraños % |
|---|--------------------------------------|---|----------------------|
| (1) Hasta 100 Contos | 22 | 26 | 29 |
| (2) De más de 100 y hasta 150 Contos | 22,5 | 26,5 | 29,5 |
| (3) De más de 150 y hasta 200 | 22,75 | 26,75 | 29,75 |
| | | | |
| (10) De más de 2.000 Contos y hasta 5.000 Contos. | 29 | 33 | 36 |
| (11) De más de 5.000 Contos. | 31 | 35 | 38 |

Están exceptuadas del pago del impuesto, las herencias que no excedan de 10 contos de reis. Se refiere la ley

brasileña, en especial, al caso de transmisiones de carácter religioso, benéfico, científico, etc., y a las transmisiones en líneas descendente cuando los herederos necesarios, contados por estirpes fueran 2, 3 ó 4 y 5 o más, pero ni en uno ni en otro caso declara la exención para el pago del impuesto, sino que establece simplemente una reducción.

III.- CHILE.

En la actualidad rigen las disposiciones de la Ley N° 5427, del 26 de febrero de 1934, que derogó el impuesto a la masa global hereditaria, que había sido creado por la Ley N° 4533 del año 1929.

En consecuencia, ahora sólo existen el impuesto a las cuotas recibidas por cada beneficiario (herederos o legatarios) y el gravamen a las donaciones.

El art. 2° de la ley precitada (N° 5427), establece una escala progresiva sobre el valor líquido "de la respectiva asignación o donación", a saber:

| | \$ 0 a \$50.000 | \$50.001 a 100.000 | \$100.001 a 250.000 | \$250.001 a 500.000 | \$500.001 a 1.000.000 |
|--|-----------------------|--------------------------|---------------------------|---------------------------|-----------------------------|
| | % | % | % | % | % |
| Hijos, cónyuges, padres, adoptantes y adoptados. | 1 | 2 | 3 | 4 | 6 |
| Nietos | 2 | 3 | 4 | 6 | 8 |
| Descendientes después de 2° Grado. | 3 | 4 | 5 | 7 | 9 |
| Ascendientes después de 1er. grado, hermanos y medios hermanos y afines en 1er. Grado. | 9 | 10 | 12 | 14 | 16 |
| Colaterales 3er. Grado | 12 | 14 | 16 | 18 | 20 |
| Colaterales 4° G. | 16 | 18 | 20 | 22 | 24 |
| Otros beneficiarios | 20 | 22 | 24 | 26 | 28 |

| | \$1.000.001 a 2.000.000 | \$2.000.001 a 4.000.000 | \$4.000.001 a 8.000.000 | Más de \$8.000.000 |
|--|-------------------------------|-------------------------------|-------------------------------|-----------------------|
| | % | % | % | % |
| Hijos, cónyuges, padres, adoptantes y adoptados. | 8 | 10 | 12 | 14 |
| Nietos | 10 | 12 | 14 | 16 |
| Descendientes des- pués de 2° Grado. | 11 | 13 | 15 | 17 |
| Ascendientes des- pués de 1er. grado, hermanos y medios hermanos y afines en 1er. Grado. | 19 | 22 | 25 | 28 |
| Colaterales 3er. Grado. | 23 | 26 | 29 | 32 |
| Colaterales 4to. Grado. | 27 | 30 | 33 | 37 |
| Otros beneficia- rios. | 31 | 34 | 37 | 40 |

En los casos de sucesión ab-intestato, los colaterales después del 2° grado abonan un recargo del 30%.

Las deudas computables para establecer el monto neto de la herencia son: a) Gastos de última enfermedad y entierro; b) Algunos gastos causídicos; c) Las deudas hereditarias; d) Las asignaciones alimenticias forzosas; e) La porción conyugal a que hubiere lugar, sin perjuicio de que el cónyuge pague el impuesto que le corresponda.

Están exceptuadas: 1) Las transmisiones para beneficencia pública, para las municipalidades y para las corporaciones o fundaciones de derecho público, costeadas o subvencionadas con fondos del Estado; 2) Las herencias que no excedan de \$10.000; 3) Las transmisiones que consistan en cantidades periódicas destinadas a la alimentación de personas a quienes el causante por ley esté obligado a alimentar; pero cuando la Dirección estimare que la pensión es excesiva puede pedir la determinación judi-

cial de suma; 4) Las transmisiones para construcción o reparación de templos destinados al servicio de un culto, o para el mantenimiento del mismo culto; 5) Sumas que se destinen únicamente a la beneficencia, la difusión de la instrucción o el adelanto de la ciencia en el país; 6) Las destinadas exclusivamente a un fin de bien público y cuya exención sea decretada por el Presidente de la República.

IV.- E. E. U. U.-

Desde los años finales del siglo XIX ha quedado el impuesto sucesorio definitivamente incorporado como recurso de los Estados.

Asimismo, como recurso federal, fué establecido para satisfacer en parte los gastos de la guerra con España, así como también durante la primera guerra mundial por Ley del 8 de setiembre de 1916, quedando desde entonces invariablemente entre las fuentes de recursos del gobierno federal.

Trataremos primeramente la legislación federal al respecto y luego la de los Estados.

Legislación Federal:

Rige actualmente la ley del año 1926, con las modificaciones establecidas en la de 1932, en la de 1935 y en la de 1936.

El impuesto federal a las sucesiones (Estate Tax), recae sobre el monto global dejado por el causante, sin tener en cuenta el número y parentesco de los herederos o legatarios.

Están exentas las herencias hasta la suma de 40.000 dólares. A partir de esta suma las tasas son las siguientes:

| | |
|------------------------------|------|
| Hasta 10.000 dólares : | 2 % |
| De 10.000 a 20.000 : | 4 % |
| De 20.000 a 30.000 : | 6 % |
| | |
| De 10.000.000 a 20.000.000 : | 67 % |
| De 20.000.000 a 50.000.000 : | 69 % |
| Más de 50.000.000 dólares : | 70 % |

Se admite una deducción por impuestos estatales abonados hasta el 80%. En consecuencia, calculado el impuesto total, se rebaja el 80% y el saldo de 20% es lo que efectivamente percibe el gobierno federal. Por esta razón es que algunos Estados, se han limitado a establecer impuestos globales (Estate Tax) por el 80% del monto que corresponda de acuerdo a la ley federal.

Las deducciones autorizadas para el cálculo del monto total neto de la herencia son las siguientes: 1) Los gastos funerarios; 2) Las deudas justificadas o declaradas de legítimo abono; 3) Gastos de administración del patrimonio; 4) Las transferencias con fines de beneficencia o religiosos o con propósitos de utilidad pública.

Legislaciones Estadales:

Nos limitaremos a exponer los caracteres generales comunes a todas ellas.

Con excepción de aquellos Estados que han sancionado leyes de impuesto global (Estate Tax), todos hacen distingos según sea el grado de parentesco entre el causante y los beneficiarios, otorgando un trato preferente a los parientes próximos, especialmente hijos y cónyuges.

Con respecto a las exenciones, en general son de tres clases: 1) Personales: En unos casos de carácter general y en otros limitadas a ciertos grados de parentesco. En cuanto a la forma, unas veces son exenciones sobre el monto global y o-

tras sobre las cuotas hereditarias; 2) Por sucesiones gravadas anteriormente: Se establecen rebajas considerables y hasta exención del nuevo gravamen; 3) Legados para beneficencia, fines religiosos o educacionales y, en general para propósitos de utilidad general.

Se admiten las siguientes deducciones: 1) Deudas del causante y gravámenes sobre los bienes; 2) Impuestos adeudados por el causante e impuesto federal sobre el patrimonio, que hubiesen abonado los herederos; 3) En algunos casos se deduce lo que el heredero paga por impuesto sucesorio en otro Estado o en el extranjero.

Todas las legislaciones toman en cuenta el lugar en que se encontraba domiciliado el causante, distinguiéndose entre los que residían dentro y fuera del Estado.

V.- FRANCIA.-

La Ley del 12 de diciembre de 1798 codificó los derechos sucesorios de manera definitiva, y aún en la actualidad siguen en vigencia sus principios básicos.

Múltiples fueron las leyes modificatorias posteriores, pero ninguna tuvo carácter fundamental hasta la del 25 de febrero de 1901, por la que se establece la escala progresiva y se autoriza la deducción del pasivo sucesorio.

Llegamos luego a la reforma trascendental establecida por la Ley del 31 de diciembre de 1917, que al anterior impuesto sobre las porciones recibidas por los beneficiarios (droit de mutation par décès), agregó el impuesto sobre la masa global dejada por el causante (taxe successorale). Es digno de tener en cuenta que con ambos impuestos se sigue una política de población, ya que la cuantía de los tipos de gravamen tiene en cuenta el número de hijos del causante.

Leyes posteriores introducen una serie de modificaciones parciales, y traen como consecuencia de ello, que exista poca claridad en la legislación impositiva sobre esta materia.

Los inconvenientes apuntados hacen que por Decreto del 11 de julio de 1934, dictado conforme a lo establecido por Ley del 6 de julio del mismo año, se establezca el nuevo régimen sobre el gravamen sucesorio, que actualmente rige con las modificaciones establecidas por Ley del 31 de diciembre de 1936.

Meréce destacarse como la principal reforma introducida la supresión del impuesto global, ya que las nuevas tasas establecidas se calcularon para aplicarse sobre la porción recibida por cada beneficiario (heredero o legatario).

Las tasas varían según sea: a) El monto recibido por el heredero o legatario; b) Su parentesco con el causante; c) El número de hijos dejados por el causante; d) El número de hijos a cargo del heredero o legatario.

Rigen dos tipos de tarifas: I) "Tarifa General", aplicable a todas las sucesiones; II) "Tarifa Especial", para los establecimientos de utilidad pública.

Según la "Tarifa General" la escala comienza con el 1%, entre 1 y 5.000 Fr. para descendientes de primer grado en línea recta, llegando en su parte más alta al 80% para más de 150.000.000 Fr. para parientes después del 4º grado y personas sin parentesco.

La "Tarifa Especial" establece una escala que comienza en el 22,5% y llega en el máximo al 43 %.

Se establecen las siguientes rebajas: 1) Cuando el causante deje más de tres hijos vivos o representados, se deducirá del activo global neto un 10% por cada hijo después del tercero, sin que esta rebaja pueda exceder de 20.000 Fr.; 2) Cuan-

do un heredero, legatario o donatario tenga tres o más hijos vivos en el momento de la apertura de la sucesión, los derechos correspondientes se disminuirán a razón de 10% por cada hijo después del segundo, sin que la rebaja pueda exceder de 2.000 Fr. por hijo ni el total pasar del 50%; 3) Cuando la sucesión se transmita directamente de los abuelos a los nietos, por fallecimiento del padre o la madre por causa de guerra, se aplicará la tarifa de la línea recta descendente en primer grado; 4) Los mutilados de guerra, y reuniendo ciertas condiciones, las comunas, departamentos e instituciones especiales, tiene reducciones.

Las deducciones autorizadas por la ley son: 1) Gastos de última enfermedad hasta 2.000 Fr.; 2) Las deudas a cargo del difunto debidamente justificadas.

VI.- INGLATERRA.-

El más antiguo de los gravámenes británicos por causa de muerte, ya con características modernas, corresponde al Probate Duty de 1694.

Encontramos enseguida el Legacy Duty, establecido primeramente en 1780, derogado después, y restablecido definitivamente en 1796.

En tercer término tenemos el Succession Duty, establecido por ley de 1853.

Finalmente debemos hablar del más conocido de los impuestos ingleses por causa de muerte, es decir, del impuesto global al acervo dejado por el causante, el Estate Duty. Este gravamen fué implantado por primera vez en 1881, pero recién adquiere características modernas a partir de la reforma de 1894, llevada a cabo por el gobierno liberal de Harcourt.

No queremos terminar esta breve reseña de los antecedentes de la legislación británica, sin hablar del Corporation Duty, derecho de timbre creado en 1885 para compensar la no percepción por el fisco de los derechos sucesorios sobre los bienes pertenecientes a sociedades o corporaciones.

En la actualidad, cuatro categorías impositivas gravan la transmisión de bienes por causa de muerte:

(1) EL "ESTATE DUTY" (ó Impuesto Global): La ley fundamental es el "Finance Act, 1894", que con algunas reformas, especialmente en cuanto a las tasas, continúa en vigencia. El gravamen es progresivo y se aplica al monto total dejado por el causante, sin tener en cuenta las personas a quienes se transmite el patrimonio.

Las tasas vigentes son las siguientes:

| | |
|---|-------|
| Desde £ 100 hasta £ 500 | 1 % |
| Más de £ 500 y menos de £ 1.000 | 2 % |
| Más de £ 1.000 y menos de £ 5.000 | 3 % |
| | |
| Más de £ 1.500.000 y menos de £ 2.000.000 | 45 % |
| Más de £ 2.000.000. | 50 % |

Están exentas: 1) Sucesiones inferiores a £ 100; 2) Anualidades inferiores a £ 25; 3) Cuadros, libros, impresos que pasen a universidades o instituciones, etc., cuando tengan valor científico, histórico, etc.; 4) Pensiones o anualidades del Gobierno de la India a la viuda o hijos de oficiales fallecidos; 5) Transmisiones a ciertos patronatos religiosos.

Se admiten las siguientes deducciones: 1) Gastos funerarios; 2) Deudas del causante y gravámenes sobre los bienes; 3) El impuesto sucesorio que los nacionales deban abonar en el extranjero.

(2) y (3) EL "LEGACY DUTY" y el "SUCCESSION DUTY" (Gravamen a las porciones recibidas por los beneficiarios): Estos dos impues

tos gravan directamente a los herederos, legatarios o donatarios, sobre el monto de sus legados o de sus porciones hereditarias, después de haber entrado en posesión de sus respectivos bienes.

Se complementan mutuamente pues el primero (Legacy Duty) grava el patrimonio mueble que perciben los beneficiarios conforme a los preceptos de la ley o a lo dispuesto por el causante, y el segundo (Succession Duty) grava el resto del patrimonio. Ambos impuestos se perciben con arreglo a las mismas normas y en realidad constituyen un sólo impuesto.

Las tasas son las siguientes:

| | |
|---|------|
| Línea ascendente o descendente, y cónyuges: | 1% |
| Hermanos del causante(o sus descendientes): | 5% |
| Otros colaterales y extraños | :10% |

Se admiten las siguientes exenciones: 1) Cuando el monto total de la sucesión no exceda de £ 100; 2) Transmisiones de dinero efectivo inferiores a £ 20; 3) Las sucesiones que abonen Estate Duty y cuyo monto no exceda de £ 15.000; 4) Cuando el total de la hijuela ó legado no pase de £ 1.000; 5) Cuando el beneficiario sea la viuda o un hijo menor de 21 años y el total de la hijuela no exceda de £ 2.000.

(4) EL "CORPORATION DUTY": Como hemos dicho anteriormente, es un derecho compensatorio de la no percepción por el fisco de los derechos sucesorios sobre los bienes pertenecientes a sociedades o corporaciones. Se recauda mediante la aplicación de una tasa del 5% sobre el monto anual de las rentas provenientes de todos los bienes muebles o inmuebles, retenidos por dichas instituciones.

VII.- ITALIA.-

La legislación vigente sobre la materia parte de la Ley de 30 de diciembre de 1923, que grava las porciones here-

ditarias recibidas por los beneficiarios. Desde esta ley, y durante una veintena de años, la legislación al respecto fué inspirada por consideraciones de carácter demográfico, con exenciones y discriminaciones varias en relación con el número de los hijos, además con añadidos y reducciones del impuesto en relación con el estado civil, de familia, con la edad del autor de la sucesión o donante, y también con el estado civil y de familia y la edad de los herederos y legatarios.

En 1942, fué agregado al impuesto sucesorio normal que grava las cuotas hereditarias singulares y los legados, el impuesto sobre el valor global de las sucesiones, con el objeto de hacer nuevas y mayores discriminaciones en sentido demográfico.

En el año 1945, se han hecho modificaciones en el sentido de eliminar en el ordenamiento de los impuestos sucesorios el carácter demográfico, y de reducirlo a las solas consideraciones normales de las relaciones de parentesco.

(1) IMPUESTO SOBRE LAS PORCIONES HEREDITARIAS: Se refiere a las herencias singulares, o cuotas de herencia y legados, y por lo tanto es debido por los herederos o legatarios.

Objetos del impuesto son las transmisiones de propiedad, del usufructo, del uso o goce de bienes o de otro derecho, que se verifique por causa de muerte.

En cuanto a las deducciones, es norma que las deudas a admitir sean las existentes en el momento de la apertura de la sucesión, válidamente demostradas. De igual modo son admitidos, en deducción del cuerpo hereditario, los gastos de enfermedad relativos a los últimos seis meses de vida del autor de la sucesión. Además los gastos funerarios en medida no superior a

la resultante de una cierta escala, que la ley establece según el valor bruto del cuerpo hereditario.

Son establecidos cinco grupos de alícuotas, según el grado de parentesco entre el autor de la sucesión y los herederos, como sigue: (I)- Entre ascendientes y descendientes en línea recta, comprendidos los hijos naturales legalmente reconocidos; (II) Entre cónyuges; (III) Entre hermanos y hermanas; (IV) Entre tíos y sobrinos; (V) Entre tíos abuelos, primos, otros parientes de cuarto grado, entre afines, entre extraños.

El valor de las cuotas sucesorias singulares y de las donaciones es repartido en escalas, a las que se aplican alícuotas progresivas como se puede ver a continuación.

Grupos de alícuotas según el grado de parentesco (por cada 100 liras):

| | (I) | (II) | (III) | (IV) | (V) |
|----------------------------------|-------|-------|-------|-------|-------|
| | % | % | % | % | % |
| Hasta Liras 50.000 | 1 | 1 | 3 | 5 | 12 |
| De Liras 50.001 a 125.000 | 1 | 1,5 | 4 | 6 | 15 |
| De Liras 125.001 a 250.000 | 1,5 | 2 | 6 | 8 | 19 |
| | | | | | |
| De Liras 20.000.001 a 30.000.000 | 20 | 25 | 43 | 50 | 70 |
| De Liras 30.000.001 en adelante. | 25 | 30 | 50 | 60 | 80 |

Están exentos las herencias y los legados no superiores a 100.000 liras, correspondientes en línea recta o entre cónyuges.

(2) IMPUESTO SOBRE EL VALOR GLOBAL DE LAS SUCESIONES: Como ya hemos dicho, fué instituido en 1942. Grava el cuerpo hereditario superior a 250.000 liras, con alícuotas progresivas, como sigue:

| | |
|------------------------------------|------|
| Hasta liras 500.000 : | 1 % |
| De liras 500.001 a 1.000.000 : | 3 % |
| De liras 1.000.001 a 2.500.000 : | 5 % |
| | |
| De liras 20.000.001 a 30.000.000 : | 20 % |
| De liras 30.000.001 en adelante : | 25 % |

El monto del impuesto no puede en ningún caso superar la diferencia del valor global neto del cuerpo hereditario y 250.000 liras.

El impuesto es reducido a la mitad: 1) Para el cuerpo hereditario o la parte del mismo que corresponde a los ascendientes o descendientes reconocidos, y al cónyuge superviviente; 2) Para el cuerpo hereditario o la parte del mismo, destinado a fines específicos de moralidad o beneficencia.

VIII.- MEJICO.-

En esta República el impuesto sucesorio pertenece a los recursos de los Estados. Nosotros trataremos solamente aquí, la legislación federal, es decir la que rige en el Distrito y Territorios Federales.

Como antecedente inmediato de la legislación actual, siempre en el orden federal, citaremos las dos leyes dictadas en el año 1926, la primera referente a herencias y legados, y la segunda a donaciones.

Estas dos leyes, inspiradas ya en los modernos principios que rigen la materia, subsistieron hasta el año 1934, en que se dictaron las leyes federales que hoy rigen.

Actualmente, se aplican en el Distrito y en los Territorios Federales la "Ley sobre herencias y legados" del 6 de marzo de 1934, y la "Ley sobre donaciones" del 25 de abril de 1934. Ambas son muy similares, por lo que nos limitaremos a estudiar la "Ley sobre herencias y legados".

Diremos, desde ya, que el objeto del impuesto está constituido por la porción líquida que corresponda a cada heredero o legatario, sobre: a) Inmuebles ubicados en el Distrito y Territorios Federales; b) Bienes muebles en el mismo territorio; c) Muebles que aunque se encuentren en el extranjero, sean heredados por personas domiciliadas en el Distrito o Territorios Federales.

Están exentas del pago del impuesto: 1) Las porciones líquidas que no exceden de \$ 500, que pasen a los ascendientes, descendientes, hijos adoptivos, padres adoptantes, cónyuge y concubina, siempre que no posean otros bienes cuyo valor exceda de esa cantidad. Para que la concubina goce de esta franquicia es necesario que haya vivido con el causante durante los cinco años precedentes a la muerte, como cónyuge, o hubiere tenido hijos con él, y siempre que ambos hayan permanecido libres de matrimonio; 2) El patrimonio de familia hasta \$ 1.000; 3) Indemnizaciones, seguros, pensiones, etc.; 4) Depósitos de cajas de ahorro hasta \$ 500; siempre que no posean otros bienes que excedan de esa suma; 5) Transmisiones a favor de la Federación, los Estados y los Municipios, y la Universidad Autónoma de Méjico; 6) Herencias y legados para el fomento o creación de instituciones de beneficencia pública y establecimientos de educación pública.

Se admiten las siguientes deducciones: 1) En general las deudas existentes a la fecha del deceso; 2) Impuestos o derechos que dejó pendientes el causante; 3) Deudas mortuorias o gastos funerarios, excluidos monumentos o ceremonias religiosas, hasta \$ 500; 4) Gastos causídicos en la siguiente proporción: caudal líquido hereditario hasta \$ 20.000, 4%; de 20.001 a

50.000, 3%; de 50.001 a 200.000, 2%; de 200.001 en adelante, 1%.

La ley presta atención a las sucesiones pequeñas. Así, cuando el monto de la herencia ó legado no pase de \$10.000 y siempre que los beneficiarios no posean otros bienes de fortuna por mayor valor de esa cantidad, se autorizan una serie de rebajas sobre el impuesto a pagar, rebajas graduadas porcentualmente según se trate; 1) Del cónyuge o la concubina; 2) De incapacitados permanentes o parcialmente para trabajar o ganarse la vida; 3) De menores de edad; 4) De ancianos; 5) De herederos o legatarios que tengan hijos menores a su cargo. Como podemos apreciar, revelan estas disposiciones de la legislación mejicana un pronunciado interés social.

Las tasas vigentes son las siguientes:

| Porción heredada | Ascen. de ascend. con- yuge, con- cubina, pa- dres e hi- jos adopt. | Parientes consanguíneos colateral. | | | |
|----------------------------|---|------------------------------------|---------------|--------------|---|
| | | 2º. Grado | 3er. Grado | 4º. Grado | 5º Grado en ade- lante y extrañ. |
| Hasta \$ 1.000.- | % 4 | % 6 | % 8 | % 12 | % 20 |
| Hasta \$ 2.000.- | 4,1 | 6,1 | 8,1 | 12,2 | 20,3 |
| Hasta \$ 3.000.- | 4,2 | 6,2 | 8,2 | 12,4 | 20,6 |
| | | | | | |
| Hasta \$ 500.000.- | 26 | 32 | 39 | 48 | 58 |
| De \$ 500.001 en adelante. | 29 | 36 | 44 | 54 | 64 |

Si el monto del capital heredado o legado no coincide exactamente con alguna de las cantidades cerradas que grava esta 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 heredado 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.

Para los efectos fiscales, los parientes por afinidad serán considerados como extraños.

- CAPITULO CUARTO -

CONCLUSIONES

A modo de broche final de este trabajo, expondremos en forma sucinta las conclusiones a que hemos llegado, a través del estudio realizado del gravamen que nos ocupa.

1) El impuesto a las sucesiones alcanza en la edad Moderna y Contemporánea importancia y significación propias, encontrándolo asentado en la legislación de casi todos los países del mundo.

A partir del año 1901, además del carácter primitivamente fiscal que había caracterizado su evolución a partir del derecho romano, se introducen en la legislación los rudimentos sociales que caracterizan los gravados hereditarios desde ese entonces. Todos los fundamentos teóricos de los impuestos personales entran a abonar esta nueva tendencia, caracterizándose el ritmo evolutivo en un período cortísimo de años por las tasas altamente progresivas. Surgen entonces las tendencias legislativas modernas.

2) Objeto del impuesto es el acto de tráfico patrimonial por causa de muerte, puesto que grava el patrimonio al cambiar de poseedor, y no se percibiría si este cambio no acaeciese. Sujetos del impuesto son aquellas personas que jurídicamente aparecen como herederos o legatarios en una sucesión. La fuente y base del gravamen la constituye la masa hereditaria, en tanto en cuanto consista en valores activos.

3) El impuesto a las herencias puede ser aplicado en dos formas: a) Sobre la porción que recibe cada heredero o legatario; b) Sobre el total acervo hereditario. Los financieros consideran que un moderno sistema de imposición debe comprender las dos formas.

4) Aceptamos la teoría tradicional que nos dice

que el impuesto sucesorio afecta al capital, y precisando el concepto preferiríamos decir que afecta el patrimonio en forma intermitente pues no se percibe de un modo periódico, sino sólo en los casos de adquisición hereditaria.

5) De acuerdo al criterio por el cual la clasificación de los impuestos en directos e indirectos se basa en el objeto del gravamen, y siendo el objeto de nuestro impuesto un acto de tráfico patrimonial, consideramos al gravamen sucesorio como un impuesto indirecto.

6) En la actualidad la tendencia es favorable a asimilarle a los impuestos personales, pues las legislaciones de los diferentes países tienden cada día más a consultar las condiciones del sujeto de la imposición.

7) Es un impuesto justo en el sentido de que no es susceptible de traslación. El Estado sabe a quien grave, por cuanto el contribuyente "de jure" y "de facto" se confunden en la misma persona.

8) La doctrina que más se aproxima al ideal de la ciencia financiera de llegar a la igualdad de sacrificio de los contribuyentes, por lo cual se la considera la explicación más satisfactoria de los impuestos sucesorios tal como existen actualmente, es aquélla que nos dice que el impuesto está en relación con la capacidad contributiva de los individuos obligados a su pago. Es decir que es la capacidad o facultad del contribuyente lo que determina las condiciones del impuesto.

9) A pesar de la actual aceptación de este impuesto y de las tendencias modernas que le han acercado más al ideal de justicia tributaria, se le han hecho y se le hacen aún hoy diversas críticas, mas las mismas no son valederas. En cam-

bio, son muchas las ventajas de este tributo, lo que hace que sea uno de los gravámenes menos resistidos, teniendo ello gran trascendencia en materia impositiva.

10) La progresividad del impuesto a las sucesiones se halla definitivamente consagrada por la ciencia y la técnica financieras, y ha sido adoptada como método principal o procedimiento impositivo por todas las naciones modernas, grandes o pequeñas, fuere cual fuere su organización política.

11) En los países organizados políticamente bajo un régimen federal, tales como la República Argentina, Brasil, E.E.U.U., Méjico y Venezuela, el gravamen sucesorio tiene carácter local, vale decir que lo aplican el Gobierno Federal y el gobierno de cada una de las Provincias o Estados, dentro de sus respectivas jurisdicciones. Mientras que en los países de régimen unitario, existe unidad impositiva al respecto, es decir una sola ley sobre impuesto sucesorio para todo el país.

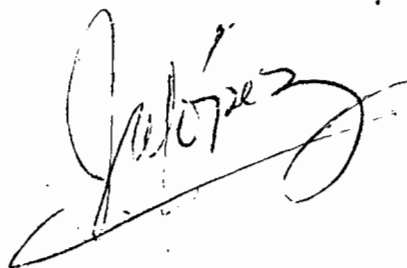
12) En los países sudamericanos de habla hispana, el impuesto sucesorio tuvo su origen en la Real Cédula del Ilde junio de 1801, mandada observar en el Virreinato del Río de la Plata por el virrey Joaquín del Pino el 6 de octubre de 1803, con el título de "Reglamento para la cobranza de la contribución temporal, sobre los legados y herencias, en las sucesiones transversales".

13) En nuestro país, el gravamen sucesorio es exclusivamente local, correspondiendo legislar y aplicar el mismo, a la Nación y a cada una de las Provincias dentro de sus respectivas jurisdicciones.

En la Capital Federal y en los territorios dependientes directamente del gobierno nacional, rige actualmente la

Ley N° 11.287 con las modificaciones introducidas por las leyes Nos. 11.583, 11.821, 11.683, 13.647 y 13.925. A su vez, cada una de las provincias ha legislado sobre esta materia, y es de observar la extraordinaria similitud que existe en las diversas legislaciones provinciales entre sí y a su vez con la legislación nacional.

14) En la República Argentina, Alemania, Brasil, Chile, Francia y Méjico, se aplica el impuesto sobre las porciones recibidas por los beneficiarios. Mientras que en Inglaterra e Italia se gravan: a) el monto total dejado por el causante; y b) las porciones recibidas por cada heredero o legatario. En E.E.U.U., el impuesto federal a las sucesiones recae sobre el monto global dejado por el causante, en tanto que los diversos Estados han sancionado, algunos, leyes de impuesto global, y otros, leyes gravando las porciones hereditarias.

A handwritten signature in dark ink, appearing to be 'G. López', written in a cursive style.

Buenos Aires, 23 de agosto de 1950
"AÑO DEL LIBERTADOR GENERAL SAN MARTIN"