



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



Impuesto al enriquecimiento patrimonial a título gratuito

Schreier, Julio

1996

Cita APA: Schreier, J. (1996). Impuesto al enriquecimiento patrimonial a título gratuito. Buenos Aires : Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas. Escuela de Estudios de Posgrado

Este documento forma parte de la colección de tesis de posgrado 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



UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES

Col 1502/0253

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

"Impuesto al Enriquecimiento Patrimonial a Título Gratuito"

TRABAJO FINAL

SCHREIER, Julio

CATALOGADO

Dep. N. 23210
SII
Trab. Progr.

POSGRADO DE ESPECIALIZACION EN TRIBUTACION
Director de la Carrera: Prof. Dr. Enrique Jorge Reig
Profesor a cargo: Dr. Juan Carlos Vicchi

Autor: Cont. Julio Schreier

MARZO 1996

BIBLIOTECA DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
Profesor Emérito Dr. ALFREDO L. PALACIOS

IMPUESTO AL ENRIQUECIMIENTO PATRIMONIAL A TITULO GRATUITO

INDICE

1. INTRODUCCION	1
2. EL DERECHO SUCESORIO	3
3. ANTECEDENTES DEL IMPUESTO SUCESORIO	6
4. CARACTERISTICAS	11
4.1. FORMAS DE IMPOSICION	12
4.2. CLASIFICACION DEL IMPUESTO	13
4.3. HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO	14
4.4. BASE DE IMPOSICION	14
4.5. TASAS, PROGRESIVIDAD	14
4.6. DOBLE IMPOSICION	15
4.7. OTRAS ALTERNATIVAS DE IMPOSICION	21
4.8. EFECTOS ECONOMICOS	22
5. FUNDAMENTOS DEL IMPUESTO	24
5.1. GENERALIDADES	24
5.2. CLASIFICACION DE LAS TEORIAS	24
5.3. DOCTRINA	31
6. TRATAMIENTO EN LA LEGISLACION EXTRANJERA	32
7. EL IMPUESTO EN NUESTRO PAIS	38
7.1. ANALISIS HISTORICO	38
7.2. SU APLICACION	46
7.3. PROYECTOS DE UNIFICACION DEL IMPUESTO	49
7.4. JURISPRUDENCIA. CONSTITUCIONALIDAD	51
8. PROYECTO LEGISLATIVO PARA SU REIMPLANTACION	55
9. EL IMPUESTO VIGENTE EN LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES	60
10. LA LEY 24.441. FIDEICOMISOS.	68
11. CONCLUSIONES	70
11.1. OBJECIONES	70
11.2. VENTAJAS	72
12. PROPUESTA.	75
BIBLIOGRAFIA	78

1. INTRODUCCION

El presente trabajo, tiene como objetivo, analizar el impuesto al enriquecimiento patrimonial a título gratuito, a fin de extraer conclusiones respecto a la conveniencia de su inserción en el sistema tributario argentino.

Los indicadores clásicos utilizados para aplicar tributos a las personas físicas, han sido las rentas, patrimonios y consumos de las mismas.

Si un sujeto recibe bienes en forma gratuita, ya sea por herencia, legado o donación, ante cual de los fenómenos nos encontramos?

- A) Un incremento patrimonial, que puede ser objeto del impuesto a la renta.
- B) Un incremento patrimonial, que puede ser objeto del impuesto a la transferencia de bienes.

Es necesario analizar entonces la ley civil y el derecho sucesorio.

Tratándose de un impuesto existente desde la antigüedad sufrió modificaciones a través del tiempo, y se aplicó en general sobre el caudal relicto, o sobre las hijuelas esencialmente.

Las distintas escuelas y doctrinas económicas fueron delineando el pensamiento respecto al gravamen, y pese a no ser significativo su rendimiento, la mayoría lo aceptaba.

En la transmisión del acervo hereditario la protección jurídica que brinda el estado, justificaba en quienes se basaban en el principio del beneficio, la contraprestación por dicha tutela jurídica. A su vez, para quienes se inclinaban por el principio de la capacidad contributiva, el acrecentamiento del patrimonio de los sucesores, reconocía en si mismo dicha aptitud.

Por otra parte se sostenía que el impuesto alcanzaba a las rentas del causante no declaradas en su última oportunidad, o en algún caso alcanzar las rentas exentas o desgravadas, y las ganancias de capital no gravadas específicamente.

Para quienes pretendían la reforma de la sociedad, existían no solo propósitos de tipo político sino también económico.

Teniendo en cuenta que alcanza a bienes que pueden estar situados en distintas jurisdicciones, y ser el fallecimiento del causante un hecho inesperado, puede ocurrir fuera de su domicilio y/o lugar de residencia. Se suscita con ello múltiples problemas de doble imposición, ya sea a nivel nacional y/o internacional.

De acuerdo a nuestro sistema federal, y tal como lo prescribe la Constitución Nacional las facultades respecto al impuesto pertenecen a los niveles locales.

El impuesto subsistió en nuestro país hasta el año 1973, en que se derogó, siendo luego reimplantado y poco después anulado retroactivamente. En determinados períodos existió paralelamente un impuesto *sustitutivo* que gravaba el capital empresario a fines de no liberar del impuesto a la herencia a las tenencias accionarias producto de la incidencia que tenía el régimen de anonimato.

En enero de 1995, la Provincia de Buenos Aires, sancionó un nuevo impuesto al enriquecimiento a título gratuito, no habiendo sido reglamentado a la fecha.

Por ley 24441 promulgada en enero de 1995, se crea la figura del *fideicomiso* que tendrá relación con el impuesto que estamos analizando.

2. EL DERECHO SUCESORIO

El sistema romano de las sucesiones "mortis causa" está basado en la ficción según la cual el heredero continúa la persona del difunto, al sucederlo en la totalidad de los derechos. Por ello la herencia era la sucesión universal a todos los derechos que el difunto tenía. Al padre de familia le correspondía indicar al dueño de los bienes que dejaría a su muerte. Si esto no ocurría dichos bienes quedaban sin dueño. Mas adelante se admitió que los bienes del fallecido podrían ser asignados al heredero que los parientes mas próximos del muerto designaran. Este principio fue consagrado por la ley de las Doce Tablas. Esta ley, establecía el derecho absoluto del padre de familia a disponer de su patrimonio, y en caso de no haber dejado testamento se defería la herencia en primer término a los hijos que estaban bajo la protección del padre, después de ellos a los agnados y en último lugar a las personas que tuviesen otros derechos respecto del difunto.

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

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

Luego se llegó a la idea de la transmisión hereditaria fundada en la copropiedad familiar; por ello los parientes legítimos eran los únicos herederos y representantes del difunto.

El código civil francés que establece las líneas del moderno derecho sucesorio se ha nutrido de esos antecedentes.

Bentham señala que el legislador debe tener en cuenta que la ley de sucesiones debe:

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

Es justo que el hombre que hubiera podido disipar sus bienes durante su vida, pueda transmitir a los que ama el resultado de su trabajo y de sus economías. Esto es además

desde el punto de vista social, el estimulante más enérgico que puede ofrecerse a la actividad humana.

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

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

Se ha pretendido, como lo quiso Stuart Mill, limitar el derecho de herencia respetando en el propietario el derecho de disponer de sus bienes, pero limitando en el heredero el derecho de adquirirlos, y aún suprimirlo con la abolición de la propiedad o la socialización de los medios de producción. Sin embargo cabe reconocer, que aún con distintos fundamentos, tanto en el pasado como en el presente, no se ha desconocido el derecho de heredar.

La evolución contemporánea del derecho civil soviético se observa desde la abolición contenida en la legislación de 1918 que fue paulatinamente cediendo y el Código Civil de 1923 como así los decretos posteriores de 1926, establecieron un régimen sucesorio que puede compararse al de otras sociedades capitalistas.

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

PRAYONES¹ refiriéndose al derecho sucesorio en la República Argentina dice que la Constitución Nacional establece que la propiedad es inviolable y que todos los habitantes tiene el derecho de usar y disponer de su propiedad conforme a las leyes que reglamenten su ejercicio. Asimismo, el Código Civil al organizar el dominio declara que es perpetuo y que el propietario tiene la facultad de ejecutar respecto de la cosa todos los actos jurídicos de que ella es legalmente susceptible: alquilarla o arrendarla y enajenarla a título oneroso o gratuito; vale decir transmitirla en la forma que crea más conveniente a sus intereses.

La sucesión, es una de las formas de transmitir, uno de los modos de adquirir el dominio. El artículo. 3279 del Código Civil, da una definición más o menos exacta: *la sucesión es la transmisión de los derecho activos y pasivos que componen la herencia de una persona muerta a la persona que sobrevive, a la cual la ley o el testador llama para recibirla.* La expresión "transmisión de derechos activos y pasivos" no significa otra cosa que transmisión del patrimonio, en el sentido de que se reciban bienes con obligación de satisfacer las deudas y cargas que los gravan. Sucesión es el modo como se difiere y transmite el patrimonio y herencia el conjunto de bienes objeto de la transmisión.

El fundamento del derecho sucesorio en nuestra legislación tiene dos puntos de vista:

1º El respeto a la propiedad individual, principio establecido en la Constitución Nacional y ratificado en el Código Civil, cuando dice que el propietario tiene el derecho de usar y disponer de sus bienes.

2º La limitación, en cuanto a que esa facultad, debe ejercitarse de acuerdo con leyes que reglamenten su ejercicio. Estas leyes toman del sistema natural, del biológico, del de afección y del político y utilitario, diversos principios para organizar los tres órdenes de factores: el interés moral, el económico y el político.

En nuestro Código se legislan tres especies de sucesión: a) la llamada legitimaria; b) la testamentaria y c) la ab intestato.

¹ PRAYONES, Eduardo: "Nociones de Derecho Civil", Bs. As., Centro de Estudiantes de Derecho, 1915, pág. 7.

3. ANTECEDENTES DEL IMPUESTO SUCESORIO

El impuesto sucesorio o a las herencias al igual que muchos de los 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, china y la asirio-babilónica.

El primer país en que se supone existió el impuesto sucesorio fue Egipto en el siglo VII (a.C.), la tasa era del 10%; según un papiro fechado en el 117 (a.C.), se aplicaba a toda clase de bienes y a todas las sucesiones, incluso la línea directa.

En Roma, aparece la Lex Julia o *vigesima hereditatis* en el año 759 de Roma que corresponde al 6 de la era cristiana. Se debió al motivo de proveer fondos al tesoro que estaba exhausto. Se buscaba un tributo que podría ser aplicado sin ser resistido. De ahí que el Emperador se decidiera por este gravamen aunque con cierta resistencia del Senado, la que fue vencida por las razones que invocó Augusto. El nombre se deriva de la aplicación del 5% que recaía sobre las sucesiones legítimas y las testamentarias, herencias y legados. Solo era abonado por los ciudadanos romanos, estando exceptuados los "latini" y los "peregrini". Las herencias de los pobres también fueron dispensadas del impuesto siendo el límite de la exención de 50 a 100 sueldos de oro.

Al comienzo el Estado lo percibía por intermedio de sociedades de publicanos. Posteriormente la percepción fue hecha directamente por el fisco. Lo recaudado se destinaba a pagar las pensiones de los legionarios veteranos. Otros autores opinan que no tenía un destino fijo e ingresaban directamente al erario militar.

Tuvo sucesivas modificaciones, y así Caracalla (211-217) lo elevó al 10% y perdió su carácter local para transformarse en un tributo imperial. Posteriormente Macrino (217-218) volvió a rebajar el impuesto al 5%. No sobrevivió a Justiniano ya que en el año 531 se lo declara abolido.

Ya en la Edad Media con la aparición del régimen feudal, se consideraba al señor feudal como un verdadero dueño de la tierra y al vasallo como un usufructuario, a la muerte de éste, aquél podía apoderarse de todos sus bienes. Luego se fue modificando

este concepto y se permitió al vasallo un derecho de herencia a cambio de un tributo que podía consistir en dinero o en especie, o bien en una parte de las tierras. Con esto se buscaba estimularlo a fin de que realizara mejoras en la tierra. El señor feudal cobraba tributos tanto en los casos de herencia como en los de enajenación, donación, etc.

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

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

Varias ciudades italianas establecieron en el siglo XIV el impuesto. En 1395 Génova y en 1415 Florencia, impusieron una tasa del 2% sobre la transmisión de cualquier clase de bienes; Venecia en 1565 impuso un 5% solamente para las transmisiones en línea colateral y más tarde se hizo la mismo en Mantua.

Ya en la edad moderna, los siglos XVII y XVIII marcan un mayor avance en el desarrollo del impuesto sucesorio, con la consolidación del poder real y la consolidación de la estructura estatal.

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

Francia por la Ordenanza Real de 1629, estableció el principio de que las herencias sin señores pasaban al Rey, y al hacerse este cargo de estos derechos los fue transformando y modificando. Por edicto de diciembre de 1703 Luis XIV creó el impuesto del *centésimo dinero* (1%) el que se estableció sobre el valor de los bienes, siendo un tributo debido al Rey. El impuesto se abonaba al registrarse ciertos actos a fin de asegurar su publicidad, fue esto precisamente lo que dio incremento a los derechos de herencias recaudados por los reyes. Al exigir la transmisión de bienes ciertos requisitos y la intervención de determinados funcionarios judiciales y

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

La Asamblea Constituyente en 1780 suprimió los derechos señoriales; en 1790 abolió las tasas reales y en 1792 los derechos feudales. En 1790 refundió todas las anteriores tasas en un solo impuesto denominado *tasa de registro*. La ley fundamental fue del 12/12/1798 sufriendo luego numerosas modificaciones.

En Alemania, el renacimiento del Derecho Romano provocó un movimiento que abogaba por el establecimiento de un impuesto semejante al que había existido en Roma, y así se incorporaron en 1622 Baden Durlach, en 1624 Braunschwig-Lunebourg y Hamburgo, en 1669 Rostock, en 1685 Brandeburgo y entre 1756 a 1780 Baviera.

Luego con carácter más moderno en Prusia en 1822, sirviendo de modelo a los demás estados; fue local hasta 1906 y allí paso al tesoro nacional. Desde fines del siglo XIX los distintos estados fueron gravando las herencias con tipos impositivos reducidos y excluyendo la línea directa y los cónyuges.

En Holanda en el Estado de Utrech, se creó en 1591 un gravamen del 2,5% sobre la transferencia de inmuebles.

En Bélgica rigió durante la dominación napoleónica la ley francesa del 22 de Frimario, año VII.

Las primeras manifestaciones en Suiza, se encuentran en la ley del canton de Ginebra de 1680 que gravó las transmisiones a colaterales.

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

En España, en la edad moderna, el primer gravamen sucesorio lo constituyó el impuesto de papel sellado. Fue creado en 1636 con vigencia solo en los reinos de Castilla y Aragón. Pero el primer impuesto, que puede considerarse como tal, apareció con la Real Cédula del 19/9/1789, solo afectaba los bienes recibidos por colaterales y extraños. En 1800 se dictó el reglamento con nuevas reglas sobre la materia. Se derogó y reimplantó en varias oportunidades hasta que a partir de la Real Cédula del 31/12/1829 quedó permanentemente asentado siendo más amplio ya que también incluía a los ascendientes y descendientes con cuotas que varían de acuerdo al grado de parentesco. Posteriormente, el 29/12/1910 y el 27/4/26 se introducen importantes reformas, se eliminan exenciones, se aplica escala progresiva (por monto y parentesco). Se establece un impuesto sobre el conjunto del caudal relicto antes de las asignaciones parciales a los herederos y un impuesto denominado "de derechos reales" sobre el monto que recibe cada beneficiario.

En Inglaterra el impuesto fue derivación directa de los derechos feudales. El *Probate Duty* de 1694, y el *Legacy Duty* de 1780 constituyeron las primeras manifestaciones del impuesto a las sucesiones. Posteriormente, en 1796 el *Legacy Duty Act*.

En Estados Unidos tiene su origen en los derechos de registro en los primeros años de la independencia. Luego se lo incluyó en un sistema de derecho de timbre (*stamp act* de 1797) derogado en 1802 pasando a la legislatura de cada estado. Reaparece como gravamen federal durante la guerra civil hasta 1870. Luego por la guerra con España en 1898 nuevamente se aplicó con carácter federal. En 1902 fue derogado. Desde el *Revenue Act* de 1916 queda permanentemente como recurso federal. Independientemente los estados han legislado sobre la materia pues el impuesto no ha perdido su carácter local.

La nueva ley gravó el caudal relicto (*estate tax*) en forma progresiva, eximiendo los menores a u\$s 50.000, no se tenía en cuenta el parentesco. La ley del 3/3/17 incrementó los tipos impositivos; ese mismo año se creó el *war estate tax* suprimido en 1918, no obstante el *estate tax* quedó casi al mismo nivel que el primitivo impuesto mas el adicional.

Por la *revenue act* del 26/2/26 se disminuyó el mínimo no imponible de u\$s 50000.- y se incrementó el impuesto al 20%. La de 1932 creó un impuesto Adicional Federal y un impuesto sobre las donaciones.

La ley básica fue la del año 1926 *Basic Estate Tax* y a esta se agregó la *Add Estate Tax* la suma de ambos gravámenes oscilaba entre un 1% y un 45%. La ley de 1934 incrementa el adicional y la de 1935 disminuye el mínimo a u\$s 40000 e incrementa la tasa a 2% y 70%.

La ley del 25/6/40 establece un impuesto de Defensa Nacional del 16% que fue suprimido por la *Revenue Act* del 20/9/41.

En Rusia desde antes de 1649 había un impuesto fijo reducido; fue suprimido en 1801. Desde 1808 se aplicó una tasa del 6% a las sucesiones deferidas a colaterales modificada posteriormente por leyes de 1882 y 1905. La revolución bolchevique al poner en práctica uno de sus puntos fundamentales, por decreto de abril de 1918 abolió las herencias tanto ab intestato como testamentarias. Los bienes pertenecientes al *de cuius* volvían a propiedad del Estado. Los descendientes y parientes cercanos incapaces de trabajar o indigentes a cargo del causante, podían reclamar sobre los bienes dejados lo necesario para su subsistencia.

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

4. CARACTERISTICAS

Las herencias, legados y donaciones desde un punto de vista económico, representan una ganancia. También constituirían una renta dentro del criterio que la define como: *consumo mas incremento en el patrimonio neto*.

Dentro del criterio amplio de SIMONS² el incremento patrimonial que se le produce a los herederos, integra el concepto de renta.

En el concepto restringido de renta basado en la teoría de las *fuentes*, el enriquecimiento patrimonial referido, era un capital, y por ello extraño al concepto de renta.

De pretender gravarse dentro del impuesto a la renta, produciría para los beneficiarios al tener que adicionar sus rentas normales, un abrupto crecimiento en las alícuotas progresivas, aún mayor que la de incluir como renta normal a las ganancias de capital. De no promediarse los ingresos irregulares o esporádicos, resultarían inequidades importantes. Es por ello que la mayoría de la doctrina se ha inclinado a desechar la posibilidad de gravar a las transmisiones gratuitas con el impuesto a la renta.

Otra forma de integración, tendiente a contemplar la capacidad contributiva del beneficiario, consiste en tratar a las transmisiones gratuitas, como rentas a la tasa del período en que se produce - sin incluir el enriquecimiento-, o a una tasa promedio de años anteriores.

En otro sentido, el informe CARTER³ que considera a la *unidad familiar* como contribuyente de impuesto a la renta, sostiene que las donaciones y adquisiciones fortuitas, hay que incluirlas en la base imponible del gravamen, pero ello refiriéndose a las donaciones de cierta envergadura, ya que las de menor cuantía quedarían al margen de la imposición. "Las transferencias de bienes dentro de la unidad familiar no implicarían consecuencia alguna, desde el punto de vista del impuesto, para el donante

² SIMONS, Henry: "Personal income taxation" (Chicago, University of Chicago Press, 1938). Citado por DUE, J.F. - FRIEDLAENDER A. "Análisis Económico de los Impuestos y del Sector Público", Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas S.A. 1990, pág. 310 y ss.

³ INFORME CARTER, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid 1976, Volumen I, Tomos 1 y 2 del informe, pág. 19.

o para el donatario". Al gravar como renta a las herencias y donaciones, se aplicarían sistemas de promediación, cuotas anuales para el pago del impuesto y desgravación por el impuesto pagado en el extranjero.

4.1. FORMAS DE IMPOSICION

Los sistemas de imposición sobre la transmisión gratuita de bienes por causa de fallecimiento en los sistemas modernos, adoptan principalmente dos formas:

1) Impuesto sobre el acervo o patrimonio sucesorio:

También denominado sobre el caudal relicto, grava el total del patrimonio indiviso del causante (*de cujus*), con alícuotas progresivas, sin considerar el grado de parentesco ni la cantidad de herederos.

Para algunos autores, esta forma reviste las características de un impuesto real.

En Estados Unidos el *Estate Tax*, y en Inglaterra el *Estate Duty*.

2) Impuesto sobre las hijuelas:

Grava el valor neto de los bienes heredados por los beneficiarios. Las escalas del impuesto consideran el grado de parentesco, y la progresividad se relaciona con la cuantía de cada hijuela.

Toma la forma de un gravamen personal.

Es general cuando alcanza a todos los herederos y por consiguiente al cónyuge y descendientes directos; y limitado cuando exime a estos gravando sólo a los colaterales, ascendientes y demás herederos.

En Estados Unidos el *Inheritance Tax*, y en Inglaterra *Legacy Duty*.

A fines del siglo pasado algunos países europeos adoptaron simultáneamente las dos formas de imposición, en lo que sería un "sistema mixto". Los que propiciaban esta forma de imposición sostenían para justificarla, que los dos impuestos que se aplicaban eran realmente distintos. Generaba resultados verdaderamente injustos y arbitrarios y perjudicaba principalmente a las familias numerosas.

La gravabilidad de las transmisiones *mortis causa*, incentiva las transmisiones *inter vivos*, es por ello que estas donaciones o anticipos de herencia son alcanzados también

con el gravamen, que puede contemplar tasas más reducidas si es que no se realizaron en épocas cercanas al fallecimiento del causante.

Algunos países han integrado sus impuestos sobre donaciones casi totalmente en sus impuestos sobre herencias (Alemania, Austria, Francia, Italia, Japón, Noruega, Portugal y Estados Unidos). En Inglaterra, también ambos impuestos se hallan integrados, pero las donaciones gravadas solo a la mitad, ajustable a la tasa general si el fallecimiento se produce dentro de los tres años de la donación. En Colombia, se gravan ambos dentro del impuesto a la renta. En Canadá (Quebec) el impuesto se aplica al donante, mientras que en Suecia, Grecia y Corea se aplica al donatario.

4.2. CLASIFICACION DEL IMPUESTO.

De acuerdo a la naturaleza intrínseca de los impuestos se los ha clasificado en directos e indirectos. Reviste importancia en nuestro país desde que nuestra Constitución Nacional al adjudicar los impuestos a los poderes federales, los divide en directos e indirectos.

En su desarrollo histórico el impuesto sucesorio ha adquirido uno y otro carácter. En Egipto y Roma, algunos autores entendían que eran indirectos pues gravaban el hecho de las transmisiones independientemente de toda consideración relativa a las personas que intervenían en ella.

Para definir los distintos gravámenes se ha analizado: a) según la forma en que se perciben; b) según su incidencia y c) según la manifestación de la capacidad contributiva (mediata o inmediata).

Entendemos que el impuesto debe ser considerado como directo, por gravar en la mayoría de las legislaciones al heredero, que asume el carácter de sujeto pasivo, existiendo escasas posibilidades de traslación, y asimismo, contempla la capacidad contributiva al momento de la transmisión. En nuestro país este impuesto debe clasificarse entre los directos. Esa ha sido la interpretación ya dada por Alberdi, y consecuencia de lo reglado por la Constitución Nacional. Lo es por así aclararlo la

discusión de los Constituyentes de 1853. La justicia por otra parte uniformemente así lo ha tratado.

4.3. HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO

El fallecimiento del causante es un hecho impredecible o incierto, por lo que el impuesto es instantáneo. El efecto del fallecimiento es la transmisión del dominio de los bienes del causante a sus sucesores que terminan siendo los sujetos pasivos del gravamen. La opinión generalizada es que el hecho generador del impuesto es la transmisión de bienes producida por el fallecimiento del *de cuius*.

En lo referente a donaciones, el principio es que el hecho generador ocurre cuando las mismas se perfeccionen. Las legislaciones, han equiparado como donaciones a otros hechos: remisión de una deuda; renuncia al usufructo, uso o habitación, precio pagado por un tercero, etc.

4.4. BASE DE IMPOSICION

En general son las normas tributarias las que establecen la forma de cuantificar los bienes transmitidos, pero deben tener en cuenta aspectos relacionados con la legislación civil en lo atinente al régimen de matrimonio, los bienes propios, las reglas de partición de los bienes.

Cuando las legislaciones optan por gravar otras formas de imposición patrimonial, ya sea a nivel de empresa o al patrimonio neto de los individuos, generalmente existe uniformidad en el criterio de valuación de los bienes.

4.5. TASAS, PROGRESIVIDAD

Las distintas legislaciones han adoptado a través del tiempo: a) excepcionalmente tasas proporcionales; b) escalas divididas por tramos que consideran asimismo los grados de parentesco y aplican tasas de cuota fija juntamente con tasas progresivas; c) tasas

progresivas en razón de la base imponible y parentesco del beneficiario con el causante o donante. Algún autor se pregunta si es lógico tener en cuenta el grado de parentesco.

Existen fórmulas de progresividad, ejemplo, la de la Comisión de Impuestos de Boston, EE.UU., suponiendo una tasa máxima del 10 %, la ecuación sería;

$$\text{Impuesto} = \frac{\text{hijuela} - \sqrt{1000 \times \text{hijuela}}}{10}$$

SELIGMAN,⁴ manifiesta que: "respecto a la terminología resulta ilógica la distinción entre tributación proporcional y tributación progresiva, porque la progresión es también una forma de la proporción; menciona que la distinción debe establecerse no entre proporción y progresión, sino entre proporción regular y proporción progresiva. Además, la progresión proporcional consiste en un aumento del tipo según una razón aritmética; en cambio la progresión progresiva en el aumento según una razón geométrica.

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

No constituye ya un postulado de una determinada escuela social o política, sino el principio común de justicia y equidad universalmente proclamado y reconocido.

4.6. DOBLE IMPOSICION

En general, la doble imposición ocurre, cuando: a) se gravan los mismos bienes; b) el impuesto proviene del mismo poder tributario; c) debe ocurrir durante el mismo período impositivo.

La doble imposición se produce tanto en el orden interno como en el internacional. En los países con organización federal de gobierno si el impuesto esta establecido a nivel

⁴ SELIGMAN, Edwin R.: "El impuesto progresivo en la teoría y la práctica" Madrid 1913, pág. 3/4.

local, en la medida que no estén bien delimitados los poderes tributarios, suele producirse por una incorrecta interpretación respecto a la localización de los bienes, problemas de superposición que generan doble imposición.

En Estados Unidos ha existido un mecanismo para evitar o atenuar la doble imposición interna. Se aplica un impuesto federal sobre el acervo hereditario neto global, asimismo, los estados gravan cada hijuela o legado. Se admite la compensación contra el impuesto federal básico, de los impuestos sucesorios, no por donación, pagados a los estados hasta un porcentaje de dicho impuesto federal.

La doble imposición internacional se da cuando se grava la base imponible mundial, siendo difícil encontrar fórmulas o mecanismos que contemplen adecuadamente los intereses de los países denominados "exportadores de capitales" con los de los países receptores de los mismos.

Si se tiene en cuenta los aspectos personales del causante y/o los herederos o legatarios, el principio de nacionalidad, y el principio del domicilio son los que generalmente se adoptaron. Si se considera objetivamente a los bienes el principio es el de "lex rei sitae". Mientras el gravamen estuvo vigente en nuestro país, aplicó este último criterio.

La problemática de la doble imposición ya era tratada en 1888 por la Royal Colonial Institute de Gran Bretaña que aplicaba como criterio el *lex rei sitae*. En 1895 el Instituto de Derecho Internacional en Cambridge sigue manteniendo el criterio de territorialidad. En 1907 La International Law Association llegaba a las mismas conclusiones. En setiembre de 1921 el Comité Financiero de la Liga de las Naciones, objetaba los impuestos reales (in rem), descarta el principio político de la nacionalidad y el de la residencia, para reconocer que la elección debe efectuarse entre los del domicilio y lugar de situación de los bienes, por ser los que más se prestan para graduar el criterio de la "subordinación económica".

GIULIANI FONROUGE,⁵ como relator general en el XXII Congreso de la International Fiscal Association menciona que la única solución en lo que hace a todos los intereses

⁵ GIULIANI FONROUGE, Carlos M.: Ponencia General en Cahiers de Droit Fiscal International, Volumen LIII, Tomo II, Montevideo 1968, Impresora Uruguaya Colombino SA, pág. 7/27.

en juego, sería adoptar el criterio de localización territorial de los bienes sujetos al impuesto.

La localización territorial para inmuebles y la mayoría de bienes registrables no genera mayores dificultades, pero en otro tipo de bienes existen criterios diferenciales por parte de los distintos Estados que puede generar interpretaciones conflictivas.

En el referido informe se analizan este tipo de bienes, a saber:

- Cuentas bancarias: en general considerarlas ubicadas en la sucursal donde se mantiene la cuenta.
- Producto de seguros de vida: de los estados que lo gravan, ciertos países adoptan el lugar de pago de los mismos; para otros la ubicación es donde se emitió la póliza; algún país lo ubica en el domicilio que tenía el causante al fallecer.
- Deudas contabilizadas: varían entre donde es pagadera la misma; el domicilio del deudor; el negocio del deudor; y el domicilio del causante al fallecer.
- Hipotecas: el lugar donde se halla la propiedad hipotecada; el negocio del deudor; donde está registrada o donde puede ser ejecutada; o no gravarlas si el causante no tenía domicilio en el país.
- Acciones de sociedades: el lugar donde se encuentra el domicilio social de la sociedad; el lugar de inscripción o constitución; su principal actividad comercial; donde se halla el registro de accionistas o, si hay más de uno, en donde puede efectuarse la transferencia con más facilidad. Para las de sociedades que no cotizan en bolsa, algún país las considera ubicadas en el mismo, si su activo principal consiste en bienes inmuebles allí existentes.
- Obligaciones de sociedades y gubernamentales: el lugar de emisión; el domicilio del causante a menos que estén garantizados por bienes inmuebles, en cuyo caso están situadas en donde los bienes; en algún caso los bonos gubernamentales están exentos si el causante no se domiciliaba en el país.
- Intereses de un beneficiario en un fideicomiso: el lugar donde se halla el fondo fideicomitado; el domicilio fiscal del beneficiario; el lugar donde estaba domiciliado el causante; fuera del país si el fideicomiso ha sido constituido fuera de él; solo gravar a beneficiarios extranjeros de fondos fideicomitados fuera del país en la parte correspondiente a acciones de sociedades del país.
- Intereses de asociaciones: el asiento principal de negocios de la asociación; el domicilio de la asociación; el lugar donde está inscrita; donde estaba domiciliado el causante.

- Efectos personales de un pasajero en tránsito difunto: situados en el país donde se produjo el fallecimiento; el domicilio fiscal del causante.
- Barcos y aeronaves: lugar donde se encontraban al momento del fallecimiento y si es durante una travesía rige el lugar de la matrícula; para otros el lugar de la matriculación.

Son pocos los países que aplican en forma exclusiva el criterio jurisdiccional territorial, sobre algunos o todos los bienes ubicados en su territorio. (Argentina, en su momento; Brasil, sólo sobre inmuebles, Hong Kong y Portugal).

En cambio son muchos los países que fueron modificando esa forma para llegar a gravar las herencias con un criterio mundial, en caso de que el causante se domicilie fiscalmente en su territorio. (Alemania Federal, Austria, Bélgica, Colombia -impuesto a las herencias dentro del impuesto a la renta-, Corea, Dinamarca, Estados Unidos, Francia, Italia, Nueva Zelandia, Países Bajos, Reino Unido, Suecia).

Algunos pocos países sólo tienen en cuenta la residencia del beneficiario, con prescindencia de la del causante, y gravan los bienes que aquel obtiene con independencia de su lugar de ubicación o radicación. (Quebec-Canadá-, Japón).

La diferente definición del domicilio, es la que ha generado la mayor cantidad de dificultades y superposición de impuestos. GOODMAN,⁶ las separa en 1. En base a la residencia; y 2. En base a la nacionalidad.

1) *En base a la residencia*: los países no tienen un criterio uniforme, y así se pasa de disponer de una morada permanente; el asiento principal de los negocios; permanecer más de seis meses, continuos o no, y en caso de ser ciudadano si su familia o su principal lugar de trabajo está en el país, aunque viva en otro lugar; para los que poseen más de una residencia en distintos países, aquél donde tiene sus relaciones permanentes más estrechas; si se es funcionario público y realizando funciones en otro país no está sujeto al pago de impuestos extranjeros a la renta.

2) *En base a la nacionalidad*: Varios países sostienen que sus ciudadanos poseen en ellos su domicilio fiscal aunque se hayan trasladado al exterior (Suecia, Estados Unidos, España). Si un ciudadano noruego, reside en un país que no aplica el impuesto a las herencias, para Noruega es considerado como domiciliado aquí; se considera como

⁶ GOODMAN, Wolfe D.: Ponencia General en Cahiers de Droit Fiscal International, Volumen LXXb, The Netherlands, Kluwer 1985, pág. 173/223.

domiciliado en Grecia aquel ciudadano que haya residido en el exterior por un lapso inferior a 10 años antes de su fallecimiento.

Cuando la base de imposición está basada en la ubicación de los bienes, también se han generado controversias, y así los distintos países lo han aplicado sobre: 1) Base estrecha; 2) Base amplia; 3) Base diferida.

1) *Base Estrecha*: Si el causante o el beneficiario no se considera domiciliado en el país para efectos fiscales, muchos países gravan sólo alguna categoría de bienes en ellos situados. (Alemania Federal, Austria, Brasil, Bélgica, Dinamarca, Luxemburgo, Noruega, Paises Bajos, Quebec -Canadá-, Suecia).

2) *Base amplia*: Si el causante o el beneficiario no se considera domiciliado en el país para efectos fiscales, muchos países gravan todos los bienes situados en su jurisdicción (Colombia, España, Finlandia, Grecia, Italia, Japón, Nueva Zelandia y Reino Unido). Estados Unidos grava los bienes tangibles en los Estados Unidos, salvo colecciones de arte en préstamo para exposición.; también grava los intangibles con excepción de los depósitos en cuentas con bancos estadounidenses, siempre que los intereses no estén relacionados con su actividad comercial o profesional en el país. Por su parte Francia puede estar considerada en este grupo pues sólo excluye unos pocos bienes.

3) *Base diferida*: Es aplicado también por los Estados Unidos respecto a los bienes de difuntos que hayan renunciado a la ciudadanía estadounidense dentro de los diez años anteriores al fallecimiento, y también grava una porción del valor de los intereses del causante en sociedades del exterior, relacionando los bienes de la empresa en los Estados Unidos con el activo total de la sociedad.

A las distintas alternativas que pueden producirse respecto a domicilio, nacionalidad y territorialidad, se le suma la problemática del criterio de ubicación y valuación de los bienes.

Determinadas legislaciones adoptan criterios unilaterales para resolverlos, a saber:

1) Exención para bienes sujetos a imposición en el exterior. Esto no impide computar los bienes a fin de determinar la tasa a que se gravan los bienes existentes en el país. Este criterio fue utilizado por nuestro país en determinado período.

2) Concediendo un crédito fiscal por impuestos similares abonados en otros países, que puede ser total, o a fin de no producir un ahucamiento de la base, limitar dicho crédito hasta el monto del incremento de la obligación motivada por la incorporación de los

bienes del exterior. (Corea, Finlandia, Francia, Grecia, Japón, Nueva Zelandia, Quebec - Canadá-, el Reino Unido y Estados Unidos). Otros países lo restringen a determinado tipo de bienes (Alemania, Austria, Noruega y Países Bajos). Italia hasta cierta cuantía de herencia, concede crédito por el impuesto pagado en el extranjero (un tercio). España, Colombia, Hong Kong y Portugal, no conceden crédito de impuesto.

El Comité sobre Asuntos Fiscales de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) elaboró en 1966 un proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre Sucesiones y Herencias,⁷ posteriormente en 1982 lo amplió para abarcar a los impuestos sobre donaciones.

La firma de convenios bilaterales desde esa época ha sido dificultosa, pero con el transcurrir de los años, ya se han suscripto varios que tratan de contemplar la problemática entre ambos países contratantes. Incluyen en los casos de problemas de domicilio, cláusulas que se llaman "normas de desempate".

El Modelo de la OCDE de Convenio sobre Doble Imposición considera que los impuestos sobre herencias basados en la nacionalidad del causante son *indeseables*.

En lo referente a la doble imposición en nuestro país, se ha podido dar entre provincia y provincia o entre una provincia y el gobierno federal.

GIULIANI FONROUGE⁸ comenta: "Se han originado numerosos conflictos, ya que las provincias sostenían la doctrina denominada de la *radicación económica de los bienes*, que hace depender el derecho impositivo del lugar de situación del bien generador de la riqueza. Es el factor económico el predominante, prescindiendo de otros aspectos. Dicha interpretación fue aceptada por la Corte Suprema en cuanto a la impositividad de los créditos hipotecarios y otros derechos reales, al reconocer validez constitucional a la leyes provinciales que tienen en cuenta el lugar de ubicación de los bienes que sirven de garantía, sin atender al domicilio de las partes ni al lugar de constitución o de ejecución de la obligación. En cambio no la admitió recientemente en materia de

⁷ OCDE: "Draft Double Taxation, Convention on Estates and Inheritances", Report of the O.E.C.D. Fiscal Committee.

⁸ GIULIANI FONROUGE, Carlos M.: "Concepto y desarrollo del impuesto" en Impuestos, Teoría y Práctica de su aplicación Tomo II, Colegio de Graduados en Ciencias Económicas. Bs. As., Imprenta López 1956, pág. 125/130.

sociedades, sosteniendo la preeminencia del principio de la personalidad de las sociedades, antes mencionado, y rechazando por consiguiente las pretensiones de las provincias.”

4.7. OTRAS ALTERNATIVAS DE IMPOSICION

El Informe MEADE⁹ sostiene que el patrimonio además de proporcionar una fuente de ingresos, ofrece oportunidades, seguridad, poder social, influencia e independencia, por ello en todo sistema de imposición sobre la renta o el consumo, no puede dejar de considerarse la gravabilidad del patrimonio con tasas progresivas.

La Comisión Meade propugna el impuesto al gasto con una imposición progresiva sobre niveles de alto consumo, reemplazando de esta forma el impuesto a la renta.

Respecto a las donaciones y herencias, da las siguientes formas de imposición:

A) Aplicar un impuesto sobre el gasto en el que se debe incluir las donaciones y herencias. Considera que la transmisión del patrimonio representa un gasto imponible para el donante. A su vez para el donatario será gasto cuando éste a su vez lo gaste o lo vuelva a donar.

B) Aplicar un impuesto periódico una vez sobre cada generación, sobre el patrimonio heredado cuando pasa de padre a hijo. Puede adoptar dos formas:

1.- Considerar el tiempo que el patrimonio adquirido gratuitamente permanece en manos del propietario, gravándolo con un impuesto sobre las adquisiciones lucrativas acumuladas de acuerdo con el valor descontado de un impuesto anual y progresivo hasta la fecha en que el contribuyente cumpla por ejemplo 85 años. Si lo transfiriera antes de esa edad, tiene derecho a una devolución que tiene en cuenta el lapso entre la transmisión y los 85 años.

La transmisión voluntaria de la riqueza aparece incentivada. Se exime a la riqueza acumulada por el ahorro y las ganancias de capital. El tipo impositivo es menor si la riqueza no se concentra.

Genera dificultades administrativas basadas en su progresividad.

2.- Gravar el patrimonio con un impuesto sobre adquisiciones lucrativas acumuladas de riqueza combinado con un impuesto anual y lineal sobre el patrimonio, acompañado también de un impuesto anual y progresivo sobre el patrimonio con el objeto de evitar

⁹ INFORME MEADE: “Estructura y reforma de la imposición directa”, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1980, pág. 41/55, 301/321, 473/532.

las concentraciones de riqueza. Quita incentivos al ahorro en los niveles altos de riqueza, producto de utilización de alícuotas fuertemente progresivas. Genera menores dificultades administrativas que el anterior.

El Informe BRADFORD¹⁰ que analiza el denominado impuesto sobre el flujo de caja, considera que las donaciones y herencias deben incluirse en la base imponible; también considera la unidad familiar, y las transmisiones mientras los hijos son menores de edad no se incluyen en los ingresos fiscales de la unidad familiar; para el momento que el hijo cumple la mayoría de edad, se transforma en una nueva unidad contribuyente independiente, y en ese momento toda la riqueza acumulada procedente de donaciones y herencias anteriores se incluiría en la base imponible inicial, y se deduciría de la base de la familia. No obstante, luego opina: "Una aproximación más sencilla y más consistente con la política fiscal actual, sería mantener el impuesto sobre sucesiones y donaciones como instrumento fundamental para modificar la distribución de riqueza". "En esta opción, todas las características de un impuesto sobre flujos de caja se mantendrían, excepto para el impuesto sobre transmisiones de riqueza. Los tipos de interés sobre las donaciones y legados serían diseñados para alcanzar un grado deseable de igualdad en la riqueza inicial de las personas".

4.8. EFECTOS ECONOMICOS

El impuesto al enriquecimiento patrimonial no es trasladable, e incide sobre el patrimonio transferido. En el caso de donaciones, el impuesto puede ser aplicado al donante o al donatario, pero si se aplica al donante, en definitiva el incidido va a ser el donatario ya que recibirá la donación neta del impuesto.

No obstante, para aquellos hombres previsores que pretenden que sus descendientes no sufran mengua en su haber hereditario, el impuesto puede obrar como un aliciente para el ahorro, para que una vez fallecido y abonado el impuesto, la herencia no sea disminuida. Sin embargo, puede tener un efecto totalmente inverso dado que antes de verse afectado por un gravamen de este tipo se prefiera consumir más.

¹⁰ INFORME BRADFORD: "Propuestas para una reforma tributaria básica" Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1986, pág. 77, 247/251.

Se considera como poco probable que el impuesto desaliente a trabajar, o a desarrollar el crecimiento de empresas, pues es incierto cuando se producirá el hecho imponible.

La aplicación del impuesto, puede en cambio orientar las inversiones hacia bienes de mayor liquidez y operaciones menos riesgosas.

Incentiva la formación de fideicomisos, con usufructo de por vida, evitándose así la imposición en alguna generación. Es la fuente más importante de elusión ya que permite saltar más de una generación. Produce el efecto de inmovilización de capitales.

En muchos casos los impuestos sucesorios producen un resquebrajamiento en las unidades de producción efectiva, y si el heredero no posee además una renta que le permita pagar el impuesto sucesorio, deberá sacrificar una parte del patrimonio mismo. El relator general del XXXIII Congreso de la International Fiscal Association en Copenhague año 1979 expresó que sorprende el hecho de que, en general los sistemas de tributación sobre herencias, no hagan concesiones según el tipo de capital transmitido como herencia.¹¹

Esta situación en general ocurre cuando se trata de pequeñas empresas o explotaciones, dificultad que en la legislación extranjera es atemperada otorgando plazos de hasta 10 años para liquidar el impuesto. El efecto puede ser distinto si el núcleo familiar integra o no la explotación.

En la medida que las tasas del impuesto se mantengan en niveles razonables, parecería que el impuesto no provoca efectos negativos, y atendiendo al principio de la capacidad contributiva grava a quien ha obtenido un incremento en su bienestar económico.

Respecto a las grandes fortunas, el efecto que produce el impuesto tiende a subdividir las, con el enfoque político que puede darse a estas consecuencias y a la repercusión que puede tener en reducir poderes monopólicos.

¹¹ NIELSEN, Thoger: Reporte General, Cahiers de Droit Fiscal International, Volumen LXIVa. The Netherlands, Kluwer 1979, pág. 101/129.

5. FUNDAMENTOS DEL IMPUESTO

5.1. GENERALIDADES

Se ha escrito y discutido ampliamente acerca del fundamento del impuesto sucesorio, y se han desarrollado muchas teorías sobre el tema. Algunos autores, entre ellos Nitti, sostienen que tales investigaciones son completamente inútiles. Desde otro punto de vista, por el contrario, el conocimiento del fundamento es de esencial importancia para la preparación de la legislación positiva. La tarea previa a la sanción de toda ley fiscal es la determinación de las bases sobre las cuales se ha de asentar el tributo.

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

Dentro del límite de estas dos concepciones extremas se han sostenido nuevas teorías intermedias. Del estudio de las mismas se puede concluir que la disparidad de opiniones se debe en general a que cada uno de los autores que se preocupan de este problema lo encarar contemplando solamente un aspecto parcial del impuesto sucesorio.

5.2. CLASIFICACION DE LAS TEORIAS

GIULIANI FONROUGE,¹² expresa que existen 2 grupos de teorías: 1) teorías no financieras, que tienen un fundamento social jurídico o legal, vale decir que exceden del cuadro contemplado por las finanzas y 2) teorías cuyo fundamento es esencialmente financiero.

Dentro del primer grupo tenemos:

1) Fundadas únicamente en el poder impositivo del Estado.

¹² GIULIANI FONROUGE, Carlos M.: "Impuesto a la transmisión gratuita de bienes", Bs.As., El Ateneo, 1937, Pág., 39/69.

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. Para los economistas europeos no hay limitación para la facultad impositiva del estado.

2) Derecho del Estado sobre la propiedad de las personas fallecidas.

Derivan del principio de que al Estado le corresponde, por derecho, una parte del acervo sucesorio.

A) Argumento de la desheredación: a) Abolición total de la herencia; b) Abolición parcial, en las sucesiones intestadas. La primera es la aniquilación de la materia imponible. La segunda teoría se apoya en la doctrina según la cual la familia no se extiende mas allá de los colaterales en 4º grado; en consecuencia para el caso de faltar una manifestación de la voluntad expresa del causante sus bienes deben pasar al Estado pues conceder un derecho hereditario a los parientes mas lejanos sería algo irracional e inútil.

B) El Estado coheredero: su principal sostenedor es Wagner. Dice dicho autor 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. La porción que le corresponde al Estado no por facultades impositivas derivadas del ejercicio de su soberanía, sino como participando de un verdadero derecho hereditario igual a los descendientes o parientes, vendría a ser coheredero. Este carácter de coheredero 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 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.

3) Poder del Estado de controlar y regular sucesiones .

Esta teoría desarrollada en Estados Unidos 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 por legado o donación 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.

El hecho de existir este servicio público como otros de carácter indivisible, justifican su imposición para muchos autores partidarios de la teoría del beneficio.

4) Doctrina de 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.

AHUMADA¹³ expresa que con Bentham, Stuart Mill y Adam Smith se inicia una fuerte corriente de opinión en contra de la transmisiones hereditarias mas allá de un límite prudente que puede 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.

5) El impuesto como medio de diferenciación social.

El argumento de que los impuestos son y deberían ser exigidos con vistas a efectuar diferencias sociales, en una u otra forma, no es tanto una doctrina fiscal como la negación de la eficacia de las teoría fiscales. Es indudable que gran parte de las reformas del régimen fiscal ha obedecido a razones egoístas 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 da el fundamento del mismo

Dentro del segundo grupo:

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

6) Utilitarias: pueden responder a

a) Costo del servicio: toma en cuenta las erogaciones que debe efectuar el Estado para mantener las oficinas registradoras. Se objeta que si fuera ése su fundamento el

¹³ AHUMADA, Guillermo: "Interpretación política de los impuestos sucesorios", en Revista de la Universidad Nacional de Córdoba, 1931.

impuesto debería 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: 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 el producto de la actividad del gobierno en materia sucesoria. Sus 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. Comparaban 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. La prima debía ser constante porque la función del Estado es siempre la misma ya sea que se trate de grandes o pequeñas fortunas.

2) 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 riquezas; 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, ser la negación misma del impuesto, ya que asigna porciones como dueño.

c) Impuesto al privilegio de heredar: ha tenido gran difusión en EE.UU.. Para ella la herencia no es un derecho natural, sino un privilegio especial conferido por el Estado el cual puede, si lo desea, rehusarlo íntegramente; éticamente es justo entonces que el Estado requiera de los beneficiarios una recompensa por este privilegio.

7) El gravamen como "impuesto".

Es un tributo proporcionado a los bienes que en caso de muerte pasa a terceros y que se percibe para cubrir los gastos generales del Estado. Es la interpretación más exacta. 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 mas 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. Se estima que grava aquellos valores que implican para el heredero un enriquecimiento efectivo, por cuanto: a) la herencia incrementa su capacidad de prestación, y b) 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. Y así puede explicarse como:

a) Un complemento por impuestos eludidos: (*Back Tax Theory*) parte de la base que las personas frecuentemente eluden el pago de los impuestos generales sobre la propiedad, resulta más equitativo que al fallecer el titular del dominio se perciba una contribución equivalente a aquéllos, 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 pueda presumirse que todo el mundo eluda el pago de impuestos, y ser imposible calcular el monto de los impuestos eludidos, aparte de que se prestaría a desigualdades manifiestas.

b) Como un impuesto a la propiedad que se acumula: (*Lump Sum Tax*) 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, a la renta capitalizada, pagado una vez por generación en lugar de anualmente. Para Einaudi una forma de gravar el patrimonio no anual es por vía del impuesto sucesorio. Para Schanz, el tributo debe aplicarse tomando como base las sumas ahorradas, ya que éstas no pueden gravarse durante la vida del individuo porque sería atacar el ahorro.

2) El impuesto está relacionado con la capacidad contributiva de los individuos obligados a su pago: Es el criterio más moderno, 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 cuius*, teniendo ese carácter de accidente por la naturaleza fortuita de las adquisiciones por herencia o legado, que constituye enriquecimientos repentinos o inesperados. Este criterio se complementa con el que toma en cuenta el grado de parentesco entre el heredero y el causante, pues el Estado no puede desconocer que los herederos más cercanos al *de cuius* pueden 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 al 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. AHUMADA¹⁴ 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 deben ser tenidos en cuenta no con criterio parcial y estrecho, sino contemplando el problema en su conjunto.

Existen otras clasificaciones de teorías, que toman prácticamente las anteriores, pero las encuadran dentro de fundamentos jurídicos, fundamentos económicos, y fundamentos sociales.

Daremos algunas consideraciones para la época en que el gravamen regía en nuestro país.

A nuestro entender, el impuesto sucesorio no tiene otro fundamento jurídico que el común a los demás impuestos. El Estado que tiene a su cargo la satisfacción de las necesidades colectivas debe proveerse de recursos y para ello reclama el concurso de todos sus ciudadanos. Los servicios generales que él presta a la colectividad son de carácter común e indivisibles; no pueden establecerse en proporción a las ventajas que cada uno recibe. Tampoco pueden ser en una medida común y única para todos, puesto que, aquél que nada tiene, nada podrá dar, y el rico está en mejores condiciones que el pobre para soportar las cargas públicas. De ahí que los impuestos deben ser exigidos a cada individuo en proporción a sus posibilidades. El Fisco aprovecha las circunstancias en que se ponen de manifiesto nuevas posibilidades de concurrir al sostenimiento de las cargas fiscales para exigir de los contribuyentes nuevos aportes, como sucede en los casos en que un individuo se beneficia con una herencia o donación. En estas razones se funda la facultad del Estado para imponer un gravamen a los que mediante una adquisición gratuita aumentan su patrimonio.

Desde otro punto de vista la doctrina de mayor capacidad contributiva fundamenta suficientemente y por sí sola el impuesto sucesorio. Las objeciones que se le han hecho pueden rebatirse. Se ha dicho que dado el carácter de ganancia o renta que la donación o herencia revisten para el beneficiario, no hay razón para gravarlas con un impuesto distinto del que se aplica a las rentas comunes. Pero la sola diferencia que encuentra SELIGMAN¹⁵ entre este tipo excepcional de renta que denomina *accidental* y

¹⁴ AHUMADA, Guillermo: *Ibidem*

¹⁵ SELIGMAN, Edwin R.: *op. cit.* en (4), pág. 375.

las rentas comunes que son periódicas, autoriza a gravar en forma diversa a unas y otras. Otro de los ataques que se han hecho a esta doctrina es que ella autoriza las discriminaciones del impuesto de acuerdo al grado de parentesco. Creemos que ella justifica ampliamente esta discriminación y hasta las exenciones. Es frecuente el caso de sucesiones pequeñas que al dividir entre los herederos lejos de producir un acrecentamiento de la capacidad contributiva de cada uno de ellos la disminuye por efecto de la desintegración del patrimonio del causante que, antes de su muerte, era poseído en común en la copropiedad familiar. Es muy común el hecho de que los propios herederos hayan contribuido a formar la fortuna de la que figuraba como titular el autor de la sucesión, y al producirse la división de bienes no reciben más que lo propio. En uno y otro caso nuestra doctrina admite la exención del impuesto, por cuanto no se ha operado ningún aumento en la capacidad contributiva. Por otra parte, es indudable que el beneficio de una herencia o donación es tanto más apreciable cuanto más remoto es el grado de parentesco como lo sostienen muchos autores. Esta razón no sólo admite, sino que requiere una diferenciación entre los herederos de acuerdo al grado de parentesco. Bastan estas razones para fundar el impuesto sucesorio como se lo conoce hoy en la legislación contemporánea.

Para fundamentar socialmente el impuesto sucesorio, a nuestro entender, no cabe otro principio que el de la solidaridad o interdependencia social que existe entre los miembros de la comunidad. El individuo no vive aislado sino unido y en relación constante con sus semejantes de cuya colaboración necesita para poder ampliar los fines de su vida. Existe por lo tanto una dependencia mutua entre los componentes de la sociedad. El Estado producto de esta interdependencia social, tiene a su cargo la atención de las funciones para regular las relaciones individuales y atender las necesidades comunes asegurando a cada uno la conservación de su vida y el goce de sus derechos. La vida en sociedad reúne pues una serie de ventajas que el individuo aprovecha y que trae aparejadas ciertas obligaciones tales como la contribución al mantenimiento del organismo social. El Estado, por intermedio de sus poderes, será el que determine cuándo y cómo deben sus subordinados aportar tales contribuciones buscando las circunstancias y hechos propios para que su resultado sea eficaz. Pero no cabe duda de que una de las oportunidades más indicadas que posee el Estado para reclamar parte del aporte que debe el individuo es aquélla en la cual se enriquece gratuitamente sin ningún esfuerzo personal, permitiéndole en esta forma, que en virtud del sentimiento presente de solidaridad haga partícipe de sus beneficios en cierta

medida a los demás individuos del agregado social. Esta concepción de la facultad impositiva sobre las sucesiones permite conciliar ampliamente los intereses individuales con los de la sociedad. De esta manera, individuo y sociedad aprovecharán mutuamente no solo de los frutos presentes, sino también de los que en lo sucesivo producen los bienes heredados. En esta sola razón se asienta el fundamento del impuesto sucesorio.

5.3. DOCTRINA

DALTON,¹⁶ que propugnaba la transmisión del patrimonio al Estado, pagando intereses a los herederos, se preguntaba, cuales impuestos se sienten más?, y así comparaba un impuesto a los réditos que "se recauda en la fuente" con un impuesto sucesorio. Para el impuesto a los réditos, en caso de no existir la retención en la fuente, se *siente* mas pues el contribuyente tiene que afrontar el saldo de impuesto de una sola vez, y generalmente ya ha gastado la mayor parte de su rédito. Frecuentemente los impuestos sucesorios son *sentidos* en forma menos intensa que lo que podría suponerse, porque su pago generalmente se realiza por intermedio de los albaceas antes de recibir los herederos el saldo del haber hereditario, y porque ese pago coincide, asimismo, con un aumento positivo de la riqueza personal de los herederos y con otros acontecimientos; todo lo cual contribuye a hacer olvidar a los mismos el pago del impuesto. Desde el punto de vista de la producción, considera al impuesto sucesorio superior al impuesto a los réditos.

Por otra parte RIGNANO¹⁷ que sugería una alta progresividad sobre los patrimonios heredados y proponía que el impuesto sobre la riqueza heredada sea graduado de acuerdo con lo que podríamos llamar "la edad de la fortuna", en otras palabras de acuerdo con el número de veces que ella ha pasado -por causa de muerte- de la posesión de una persona a la de otra. Cuanto mayor es la "edad de la fortuna", tanto más pesada es la tasa del impuesto. Vale decir que diferenciaba la riqueza ganada por una persona y la otra riqueza que llegó por herencia o donación. A su muerte, este último tipo de riqueza soportaría una tasa más elevada de imposición que la primera. Entendía que esa persona tendría un poderoso aliciente para trabajar y ahorrar con el objeto de poder proveer mejor a sus herederos.

¹⁶ DALTON, Hugh: "Principios de Finanzas Públicas" Bs. As., De Palma, 1948, pág 56 y pág. 129.

¹⁷ RIGNANO, Eugenio: citado por DALTON, Hugh, *ibidem*, pág. 130.

6. TRATAMIENTO EN LA LEGISLACION EXTRANJERA

La legislación comparada nos muestra que estos impuestos a las herencias y donaciones, aplicados conjunta o separadamente, existen en gran cantidad de países desarrollados, aunque su recaudación es poco significativa.

Ya se han esbozado en este trabajo algunos criterios utilizados por diversos países, daremos restantes características en algunos de ellos.

Canadá:

Derogó en 1971 los impuestos sobre herencias y donaciones,. Únicamente a nivel provincial sólo Quebec grava las herencias y donaciones, aplica escala progresiva con tasas entre 20% y 35% en función del monto de los bienes que son considerados a su valor de mercado a la fecha de fallecimiento; quedan alcanzadas con el gravamen las propiedades situadas en la provincia aunque el causante se domiciliara fuera de ella; en cambio, para los bienes personales adopta el criterio del domicilio del beneficiario, motivo por el cual los transmitidos a sujetos con domicilio fuera de la provincia, no están alcanzados. Tiene mínimos exentos diferenciados , siendo sustancialmente menor para los colaterales.

Colombia:

Existe un gravamen que se aplica sobre el enriquecimiento de los beneficiarios, y es complementario al impuesto a la renta, se denomina "a las ganancias ocasionales", adopta el criterio de gravar todos los bienes incluso los situados en el exterior, pero se reconoce que el sistema es muy elástico, por cuanto permite que el beneficiario de bienes en el exterior los declare o no, de acuerdo a su conveniencia; tiene mínimo no imponible para los ascendientes y descendientes en línea recta (legítimos o naturales).

Estados Unidos:

Aplica un impuesto federal sobre el acervo hereditario y las donaciones, gravando la totalidad de los bienes a nivel mundial, con tasas progresivas que van del 18% al 55% que se aplica sobre todo tipo de bienes, tangibles e intangibles. Generalmente se libera el 50% del patrimonio que se transfiere al cónyuge. Se adiciona al acervo las donaciones efectuadas cerca de la fecha de fallecimiento, y se permite como deducción los gastos judiciales generados por la transferencia del patrimonio. Contempla asimismo

un mínimo exento, motivo por el cual la familia tipo no estaría alcanzada por el gravamen. El acervo hereditario está valuado por tasadores.

A su vez los Estados aplican un impuesto al acervo hereditario y/o a las hijuelas, esto produce obviamente doble imposición que es resuelta mediante crédito fiscal.

Dado que los Estados Unidos aplican el criterio de gravar a nivel mundial, es importante la diferencia entre residente y no residente, que es distinta de la que se aplica en su impuesto a la renta. Por ello resulta de interés su definición del "domicilio" que lo entiende como el de su vivienda permanente, o el lugar adonde desea retornar, incluso luego de un período de ausencia.

Tiene suscriptos algunos convenios para evitar la doble imposición dentro del marco de la OCDE.

Israel:

Derogó el impuesto en abril de 1981. La transmisión de inmuebles por vía de herencia no es considerada como venta a los fines del tratamiento como ganancias de capital, éstas alcanzan a otros activos; no obstante, las futuras ventas de inmuebles efectuadas por el heredero sí están gravadas como ganancias de capital.

Italia:

Aplica un criterio de gravabilidad a nivel mundial tanto para herencias como donaciones. Grava primero el acervo hereditario en el que considera un mínimo no imponible, y luego a las hijuelas, aplicando una doble escala de alícuotas progresivas. Al activo hereditario se le adiciona un 10% del valor neto como bienes personales y del hogar, tiene también como presunción que las transferencias onerosas de bienes a terceros realizados en los últimos seis meses anteriores al fallecimiento forman parte del acervo. Tiene firmados varios acuerdos bilaterales, y admite el cómputo parcial de crédito fiscal.

Japón:

Adopta un criterio de gravamen mundial, respecto a las sucesiones, divide a los herederos en ilimitados (residentes) y limitados (no residentes) al momento del fallecimiento del causante; los limitados sólo tributan por los bienes situados en el país. Tiene firmado un convenio de doble imposición con Estados Unidos, y por ello reconoce un crédito denominado "primario" cuando EE.UU. grava bienes situados allí; sin embargo no evita la doble imposición sobre bienes situados en una tercera jurisdicción, por ello el convenio prevé el cómputo de un crédito denominado "secundario".

Hemos elaborado una tabla con 105 países incluido Argentina -pág.35/37- , donde se informa las tasas máximas aplicables en los impuestos a la renta, a las ganancias de capital, al patrimonio neto, a las herencias, legados y donaciones, y a las donaciones cuando se tratan separadamente, con datos a enero de 1992.

Las tasas informadas que figuran en el cuadro generalmente y por tratarse de alícuotas progresivas, corresponden al último tramo de la escala, con excepción de las tasas de impuesto al patrimonio neto que generalmente son proporcionales.

Un análisis primario arroja los siguientes datos:

PAISES QUE APLICAN IMPUESTOS:	si	no	total
A las herencias y donaciones	64	41	105
Al patrimonio neto	23	82	105
Al patrimonio neto y herencias y donaciones	15	90	105
Al patrim. neto y no a herencias ni donaciones	8	15	23
A las herencias y no donaciones	2	62	64
A las donaciones y no herencias	1		1
A las ganancias de capital	68	37	105
A las gan. de capital y herencias y donaciones	50	18	68
A las herencia y donaciones y no gan. de cap.	14		14
No gan.de capital ni herencias ni donaciones		22	22

Como puede observarse, sólo un 14,28% grava simultáneamente al patrimonio neto y herencias y donaciones. Pero el dato que entendemos más relevante es que el 60,95% si aplica el impuesto sucesorio. También resulta relevante que el 64,76% grava las ganancias de capital, y de éstos el 73,53% también grava las herencias y donaciones. Solo el 20,95% del total de la muestra no grava ganancias de capital, herencias y donaciones.

TASAS MAXIMAS VIGENTES EN DIFERENTES PAISES

	GANANC.	GANANC DE CAP.	PATRIM. NETO	SUCS.HER. DON.	DONAC.	
ALEMANIA	53	53	0,5	70		
ANGOLA	60	0	0	33		
ANTILLAS HOLAND	57,2	0	0	24		(1)
ARABIA SAUDITA	30	30	0	0		(2)
ARGENTINA	30	0	1	0		
ARUBA	57,2	0	0	24		
AUSTRALIA	47	47	0	0		
AUSTRIA	50	25	1	60		
BAHAMAS	0	0	0	0		(3)
BANGLADESH	45	45	2	0	20	
BARBADOS	50	0	0	0		
BELGICA	55	55	0	80		
BERMUDA	0	0	0	10		(4)
BOLIVIA	10	0	3	20		
BOTSWANA	40	40	0	50		
BRASIL	25	25	0	4		(5)
BRUNEI	0	0	0	20		
CAMERUN	60	60	0	10	20	
CANADA	49,42	37,07	0	0		
CAYMAN	0	0	0	0		
COLOMBIA	30	30	1,8	30		
COREA	50	75	0	55		
COSTA RICA	25	0	0	0		
CHECOSLOVAQUIA	33	55	0	0		(6)
CHILE	50	50	0	25		
CHINA	45	0	0	0		
CHIPRE	40	20	0	45		
DINAMARCA	68	50	1	90		
DOMINICANA	70	0	0	32		
ECUADOR	25	25	0	10		
EE.UU. DE NORTEAM.	31	28	0	55		
EGIPTO	65	40	0	15/30		
EL SALVADOR	25	VS.	2	0		(7)
EMIRATOS ARABES	0	0	0	0		
ESPAÑA	53	53	2,5	34		
FIJI	42,5	30	0	0		
FILIPINAS	35	5/20	0	60		
FINLANDIA	57	57	0,9	14		
FRANCIA	56,8	16	1,5	60		
GABON	60	20	0	35		
GIBRALTAR	50	0	0	25	0	
GRAN BRETAÑA	40	40	0	40		
GRECIA	50	10	0	66		(8)
GUAM	31	28	0	0		
GUATEMALA	34	34	0	25		
GUERNSEY CH.ISL.	20	0	0	0		
HOLANDA	60	60	0,8	68		
HONDURAS	46	46	0	20		
HONG KONG	15	0	0	18	0	
HUNGRIA	40	40	0	10		
INDIA	50	25	2	0		
INDONESIA	35	35	0	0		
IRAN	75	75	0	80		
IRLANDA	52	50	0	40		
ISLA DE MAN	20	0	0	0		

	GANANC.	GANANC DE CAP.	PATRIM. NETO	SUCS.HER. DON.	DONAC.
ISLANDIA	39,79	39,79	2,2	10/45	
ITALIA	50	0	0	60	
IVORY COAST	60	60	0	45	
JAMAICA	33,33	0	0	15	
JAPON	50	50	0	70	
JERSEY CH.ISLAND	20	0	0	0	
JORDANIA	45	0	0	0	
KENIA	45	0	0	0	
LESOTHO	53	0	0	0	
LIBIA	90	35	2,5	0	
LUXEMBURGO	50	50	0,5	15	
MALASIA	35	20	0	0	
MARRUECOS	52	15	0	4	
MAURICIO	30	0	0	0	(9)
MEJICO	35	35	0	0	
MONACO	35	0	0	16	(10)
MOZAMBIQUE	15	50	0	30	(11)
NAMIBIA	42	0	0	0	
NIGERIA	45	20	0	60	
NORTHERN MARIAN.I.	31	28	0	0	
NORUEGA	41	28	1,3	30	
NUEVA GUINEA	45	0	0	0	
NUEVA ZELANDIA	33	0	0	40	
OMAN	5	0	0	0	
PAKISTAN	35	35	2,5	0	(12)
PANAMA	30	30	0	0	
PARAGUAY	30	30	0	36	
PERU	37	0	1	0	
POLONIA	40	40	0	40	
PORTUGAL	40	10	0	50	(13)
PUERTO RICO	36	20	0	50	
RUSIA	60	0	0	0	
SENEGAL	48	48	0	50	
SINGAPUR	33	0	0	10	
SRI LANKA	35	35	0	0	
SUDAFRICA	43	0	0	15	
SUECIA	50	30	2,5	30	
SUIZA	35	SI	SI	SI	(14)
SURINAM	50	50	0,8	15	
SWAZILANDIA	40	0	0	0	
TAILANDIA	37	37	0	0	
TAIWAN	40	40	0	60	
TANZANIA	40	30	0	54	(15)
TRINIDAD Y TOBAGO	40	40	0	0	
TURQUIA	50	50	0	44	
U.S. ISLAS VIRGENES	31	28	0	7,5	
UGANDA	50	0	0	0	
URUGUAY	30	0	3	0	(16)
VENEZUELA	30	30	0	55	
ZIMBABWE	55	30	0	20	

NOTAS:

- (1) La tasa de impuesto a las ganancias para personas solteras es del 60%
- (2) Se aplica un impuesto al patrimonio neto denominado *Zakat* del 2,5% a los ciudadanos sauditas.
- (3) Se aplica una tasa del 6% a las ganancias de capital sobre venta de inmuebles.
- (4) En el *estate tax* no se incluye las transmisiones de acciones de ciertas sociedad.
- (5) El gravamen del 4% sólo se aplica a las transmisiones de inmuebles
- (6) Posee otra tasa del 50% sobre la producción agrícola.
- (7) Las ganancias de capital se promedian en cierto número de años y se gravan dentro del impuesto a las ganancias.
- (8) Otras ganancias de capital están sujetas a tasas del 20 y 30%.
- (9) Las ganancias de capital por ventas de inmuebles antes de 15 años gravadas a una tasa del 36,3%.
- (10) En ganancias sólo está alcanzados con esa tasa algunos ingresos.
- (11) En ganancias existe una tasa complementaria que llega a 55%.
- (12) También existe el denominado *Zakat* sólo aplicable a ciudadanos musulmanes.
- (13) Las ganancias de capital sobre inmuebles y otros bienes se gravan dentro de impuesto a las ganancias al 50 % de la tasa o sea al 20%.
- (14) Existen tres niveles de imposición: Federal, Cantonal y Comunal, las tasas de estos dos últimos varían entre un 13 a 35% Las ganancias de capital no comerciales no están gravadas, las comerciales si, pero se las trata como ganancias normales. Respecto al impuesto a las herencias y donaciones, cada cantón lo aplica separadamente con tasas muy reducidas.
- (15) Las ganancias de capital sólo son las que provienen de inmuebles.
- (16) Sólo grava como a la agricultura dentro de impuesto a las ganancias al 30%.

Las tasas máximas que figuran en el cuadro generalmente y por tratarse de gravámenes progresivos, corresponden al último tramo de escala, con excepción de las tasas de impuesto al patrimonio neto que generalmente son proporcionales.

Fuente: "WORLDWIDE PERSONAL TAX GUIDE", Ernst & Young, Edición 01/1992

7. EL IMPUESTO EN NUESTRO PAIS.

7.1. ANALISIS HISTORICO

El impuesto sobre las herencias apareció por primera vez en el territorio que constituiría la República Argentina, hacia fines del siglo XVIII, durante la dominación española. El 25 de setiembre de 1798 por un Real Decreto inserto en Cédula del Consejo, se creó una contribución temporal sobre los legados y herencias en las sucesiones transversales, con el objeto de amortizar Vales Reales emitidos por el Gobierno Español. Al año siguiente fue, reglamentada y luego sustuída por un nuevo Reglamento hacia fines del 1800, que establecía nuevas normas sobre la materia.

Por Real Cédula del 11 de junio de 1801, se estableció en el Virreynato del Río de la Plata el "Reglamento para la cobranza de la contribución temporal sobre los legados y herencias en las sucesiones transversales". Fue el cuerpo legal que tuvo mayor aplicación en el país, fue mandado observar por el Virrey Pino el 6 de octubre de 1803. Contenía con respecto al vigente en 1800 algunas variantes. Consideraba como exentas de impuesto: 1) las herencias que correspondían 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. Se gravaba de la siguiente forma: a) las herencias entre cónyuges, el 1%; b) entre parientes, el 2%; c) entre extraños, el 4%; d) en los casos de mayorazgo, vínculo, patronato de legos u otro de su clase, la mitad de la renta.

Como antecedente de posteriores leyes, cabe aclarar que el art. 21 del reglamento establecía el principio de la prohibición de otorgar la posesión a herederos y/o sucesores transversales bajo pena de nulidad sin el pago previo de la contribución o sin la promesa de hacerlo en el plazo que la autoridad le señalara, vale decir el afianzamiento previo.

Después de la Revolución de 1810 el gobierno patrio por decreto N° 88 del 30 de setiembre de 1812, puso en vigor el reglamento anterior, pero modificando el artículo que consideraba la herencia entre cónyuges y a partir de allí las definía como exentas.

Por resoluciones N° 296 del 13 de agosto de 1817 y N° 325 del 11 de julio de 1818, se destinaba la parte del erario nacional de este impuesto para solventar cátedras en el Colegio San Carlos.

Luego de federalizada la ciudad de Buenos Aires en 1880, encontramos el impuesto sucesorio con carácter nacional recién a partir de la ley de Educación Común del 8 de julio de 1884. En ella se establecía una gravamen del 5% para las sucesiones entre colaterales con excepción de hermanos y del 10% para las transmisiones entre extraños, en ambos casos cuando excedieran de \$ 1000.- (ley 1420, arts. 44 inc. 11 y 12).

La ley 1420 estableció que el producido de este gravamen formaba parte del tesoro común de las escuelas (tal como en 1817/18 se destinaba para el Colegio San Carlos) y así se continuó destinando la recaudación con fines educativos. Correspondía al Consejo Nacional de Educación el control, cobro y aplicación del impuesto.

Refiriéndose a la sanción de la ley, la presentación del libro de WEINBERG¹⁸ menciona que la referida ley de educación constituye por muchos conceptos, una real conquista pedagógica y las motivaciones esenciales que condujeron a su sanción originaron un debate parlamentario que es motivo de orgullo en los anales políticos argentinos. Cabe destacar, igualmente, que las bondades de la misma trascienden el punto de su neutralidad respecto a que se impartan nociones religiosas en las escuelas durante las horas de clase. Por ella se organizó la educación común con criterio perdurable en su carácter de obligatoria, gratuita y para ambos sexos, al par que se creó el Consejo Nacional de Educación. El nivel en que se desarrolló la discusión entre católicos y liberales donde fueron requeridas la historia y la filosofía en búsqueda de fundamentos para las propias tesis, fue en todo momento de mutuo respeto. El debate se prolongó por más de un año.

Hacia 1904, Alfredo L. Palacios¹⁹ propició la aplicación de la progresividad en este gravamen en lo que respecta a la imposición del monto de las sucesiones y al grado de parentesco. Cuando presentó su proyecto, hizo referencia a que dos años antes, el Dr.

¹⁸ WEINBERG, Gregorio: "Debate parlamentario sobre la ley 1420" Bs As. Raigal 1956, nota de la editorial.

¹⁹ PALACIOS, Alfredo L.: Cámara de Diputados, Diario de sesiones 27/6/1904, pág. 388.

Vivanco, había presentado un proyecto de impuesto proporcional a las herencias, legados y donaciones. Esperando poder intervenir en el debate, sólo pidió aclarar esta posición fiscal innovadora, y dijo: "Si estudiamos en general, el impuesto progresivo, podremos afirmar, sin temor de equivocarnos, que él encierra la fórmula más justa del impuesto, que proclama la igualdad, no con relación a los haberes sino con relación a los goces que ellos determinan". Refiriéndose al impuesto proporcional dice que no es justo, y entonces "No existe, pues, la igualdad en el sacrificio que es lo que debe constituir la norma directiva en la percepción del impuesto" Acota asimismo, que no es una cuestión sólo de un programa socialista, sino que el impuesto progresivo forma parte de todos los programas de los partidos democráticos, y propiciado por casi todos los economistas burgueses de alguna importancia. "Adam Smith, reputado como el padre de la economía política, se ha declarado indirectamente partidario del impuesto progresivo", y comenta que: "los apologistas de la simple proporcionalidad se haya n lamentado de que Adam Smith manifestara que es justo que los ricos paguen el impuesto no sólo en proporción a sus rentas, sino, también, un poco más allá de esa proporción"... "Por lo que respecta a la constitucionalidad que pudiera alegarse, sostengo como lo probará cuando se discuta mi proyecto, que él se encuadra perfectamente dentro de los preceptos de la Constitución Nacional, por cuanto la proporcionalidad que la ley de las leyes exige para las cargas públicas, implica la progresividad del impuesto, sin la cual la equidad y la justicia quedarían perfectamente vulneradas en sus principios"

Ya este criterio fue establecido por la ley 4855 del año 1905 que derogó los incisos 11 y 12 de la ley 1420. Las reformas posteriores lo mantuvieron.

La ley de 1905 fue modificada en diferentes oportunidades, unas veces para incrementar las tasas otras para disminuir los mínimos de exención, y en general para hacer más estricto su cumplimiento y lograr mayores entradas a las arcas fiscales.

En 1914 Palacios presentó un proyecto²⁰ manifestando: "Las modificaciones que ahora proyecto, entregándolas a la honorable Cámara, son aunque importantes, de detalle y obedecen a las circunstancias especiales por que atraviesa el país" También pretendía introducir la progresividad a otros impuestos. "El proyecto originario establecía una progresión moderada que estaba muy lejos de la actual escala inglesa". "La comisión de presupuesto y la Cámara después, la atenuaron, sin embargo, y yo admití ese

²⁰ PALACIOS, Alfredo L: Diario de sesiones 11/9/1914, pág. 231.

temperamento, en el deseo de no producir discusiones que pudieran determinar el aplazamiento de una ley que venía a introducir el principio de la progresividad”.

Arduas discusiones se plantearon en la Cámara de Diputados en junio de 1923, cuando el Diputado Correa²¹ propuso agregar al proyecto de impuesto a las herencias el siguiente artículo: “Las sociedades anónimas que se formasen con los bienes pertenecientes a un individuo o familia, pagarán los derechos correspondientes a las sucesiones entre padres e hijos y cónyuges”. Con opiniones a favor de los diputados Rodríguez, Dickmann, existían también opiniones en contra, como ser la del diputado Parry: “Se corre el riesgo de hacer pagar impuesto de herencia a todas las sociedades anónimas del país, recayendo dicho impuesto sobre bienes pertenecientes a personas vivas”.

Con fecha 29/11/1923 se promulgó la ley 11287 para la Capital Federal, habiendo sido modificada en diversas oportunidades.

Fue la ley de presupuesto para el año 1937 N° 12345 la que decidió reunir en un solo cuerpo las leyes existentes, y de acuerdo a la cual se dictó el decreto del 10/7/37 que ordenó 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 12578. La ley 13647 de fines del año 1949 sustituye la escala de impuesto establecida en la ley 11287. El 14/8/50 se promulga la ley 13925 estableciendo la misma entre otras modificaciones la nueva escala de alícuotas.

En cuanto al producido de este impuesto formaba parte del tesoro escolar, contemplando el destino de las sumas a ingresar la percepción el impuesto se efectuará por el Consejo Nacional de Educación (art. 21) y se pagará con un papel sellado especial que se aplicará a tal objeto y que será expedido únicamente por el citado Consejo de la Capital Federal, y por los agentes y representantes que ésta 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 (art. 19).

Este sistema de percepción y afectación del producido del impuesto que establecían los art. 2º, 19º y 21º de la ley 11287 no rigieron posteriormente, a partir de 1935 por imperio

²¹ CORREA, F.E.: Cámara de Diputados, Diario de sesiones 19/6/1923, pág. 722.

del art. 4º de la ley 12150 los gastos del Consejo Nacional de Educación fueron incorporados a 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 art. 2º de la ley 13237 que faculta al Poder Ejecutivo para incorporar a la Dirección General Impositiva la aplicación, percepción y fiscalización del gravamen en ese momento a cargo de otras reparticiones, y así se dispuso por el Dto. 33429/48 que la Dirección General Impositiva se haría 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 art. 2º de la ley 13237, que facultaba a la Dirección General Impositiva a aplicar -con relación a los impuestos que se le transferían- las normas de la ley 11683, se dictó la Resolución General 123 por la que se reemplazó la forma de pago mediante papel sellado especial, por el procedimiento de depósito bancario directo.

Schindel²² comenta que paralelamente, y a efectos de contrarrestar el efecto que producía el anonimato de acciones que facilitaba la evasión en el impuesto a la transmisión gratuita de bienes, algunas Provincias comenzaron a dictar leyes de impuesto sustitutivo del de herencias, aparece entonces en Entre Ríos la ley 3008 del 31/10/1934, modificada por ley 3275 del 9/11/40 y reglamentada por el decreto 4480 del 24/11/44. El impuesto gravaba las sociedades anónimas, en forma anual, en reemplazo del impuesto a la transmisión gratuita de bienes. Dicho gravamen fue mantenido por el Código Fiscal de 1950, alcanzando a las sociedades anónimas y en comandita por acciones por los bienes situados en la Provincia o sometidos a su jurisdicción, con prescindencia del domicilio y/o lugar de constitución de las mismas. La alícuota fijada para el año 1950 era del 3º/oo. Este impuesto fue mantenido hasta la creación del impuesto sustitutivo nacional, oportunidad en que mediante la ley provincial 3943 del 4/10/53, la Provincia adhirió al régimen creado por la ley nacional 14060 y simultáneamente derogó los artículos 117 a 120 del Código Fiscal.

Por otra parte, la Provincia de Buenos Aires con proyectos de Giuliani Fonrouge en 1937 y 1942, solo llegó a establecerlo en el año 1947 como consecuencia de la ley provincial

²² SCHINDEL, Angel: "El impuesto sustitutivo a la transmisión gratuita de bienes". Bs. As., Macchi, 1971, Pág. 6/8, 123.

5120 del 7/2/47 que estableció un impuesto sustitutivo o complementario del gravamen a las herencias. Según la ley quedaban alcanzadas las sociedades anónimas, las en comandita por acciones y las de responsabilidad limitada, por los bienes situados en la provincia o sometidos a su jurisdicción. La alícuota del impuesto fue fijada en el 0.5%, constituyendo más que un sustituto, una especie de complemento o anticipo del impuesto a la transmisión gratuita de bienes, dado que podía descontarse de lo que correspondiera pagar por el último sobre las acciones o participaciones en el capital de las entidades gravadas. Este impuesto tuvo corta duración ya que no fue incorporado al Código Fiscal dictado el 26 de diciembre de 1947 (ley 5246), a pesar de lo cual tuvo dos reglamentaciones. También se ha legislado sobre la materia en las Provincias de Santiago del Estero y Jujuy.

En el orden nacional el impuesto sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes fue creado por la ley 14060 promulgada el 29/9/1951 para las sociedades de capital. En función de la radicación económica de los bienes, se estableció un reparto de su producido entre la Nación y las Provincias, debido a que tratándose el impuesto a la transmisión gratuita de bienes con carácter local, las Provincias renunciaban a percibir dicho impuesto sobre las transmisiones de acciones que quedaban alcanzadas por el impuesto "sustitutivo". Al comienzo fue obligatorio para las acciones al portador y optativo para las acciones nominativas. Luego en 1962, el gravamen fue transformado en obligatorio también para éstas. Además en el mismo año, se extendió el ámbito de aplicación a las empresas unipersonales y sociedades de personas inscriptas en el Registro Público de Comercio, pero únicamente por los bienes radicados en la Capital Federal y provincias adheridas. Ninguna provincia adhirió al sistema, y por ello solo tuvo vigencia respecto de los bienes radicados físicamente en la Capital Federal.

En el año 1960 se creó por ley 15273 un impuesto sustitutivo opcional para las personas físicas de características diferentes al impuesto aplicable a las sociedades de capital. El gravamen era opcional y se abonaba anualmente sustituyendo al impuesto local a la transmisión gratuita de bienes por causa de muerte. Se calculaba sobre un monto global como patrimonio comprendido en el régimen, ese monto podía ser aumentado o incluso disminuído. A fin de que obrara como impuesto sustitutivo el mismo debía haber sido ingresado en forma ininterrumpida, como mínimo, durante los cinco años inmediatos anteriores a la fecha de fallecimiento del contribuyente. Esta restricción no existía en el impuesto aplicado sobre las sociedades de capital. Del régimen también se

podía desistir y los pagos efectuados se tomaban como pago a cuenta del impuesto a la transmisión gratuita de bienes por actos entre vivos o por causa de muerte. Los pagos en exceso no generaban crédito de impuesto.

Por otra parte, la Provincia de Córdoba por ley provincial 4919 incorporada luego como capítulo X al texto ordenado de 1967 del Código Tributario, creó el impuesto al patrimonio de empresas comerciales, industriales y de servicio. También era "sustitutivo" del impuesto local a la transmisión gratuita de bienes. No gravaba las sociedades anónimas sujetas al impuesto sustitutivo en el orden nacional, y en el caso de sociedades en comandita por acciones solo alcanzaba la parte proporcional del capital solidario que estuviera radicado en la Provincia de Córdoba.

Por el art. 7º de la ley 20046 se derogó a partir de 1/1/73 la ley de impuesto a la transmisión gratuita de bienes.

El punto VIII del texto del mensaje del 28/12/72 que acompañó la ley mencionada: Concordante con la filosofía que anima la implantación del impuesto al patrimonio, se proyecta la derogación del gravamen, teniendo en consideración que su aplicación en la actualidad perdería sustento, desde que la realidad económica indica que sólo los patrimonios de mediana o pequeña envergadura quedan alcanzados por el mismo, atento que la adopción de formas jurídicas apropiadas permite a los grandes patrimonios la elusión del gravamen tornándolo por lo tanto altamente regresivo. Es de hacer notar además, que el impuesto se satisface en el momento más difícil por el que suele atravesar el haber patrimonial, ya que desaparecido el causante se pierde continuidad y se enfrenta a la sucesión con el serio problema de enajenar parte del haber sucesorio a los fines de su cumplimentación. Asimismo los objetivos asignados a este gravamen son cumplimentados en forma mas acabada por el proyectado impuesto al patrimonio. Por tales razones es de esperar que las provincias asuman similar actitud respecto de los tributos locales con igual base de imposición.

La ley 20632 publicada en el Boletín Oficial del 31/12/73 reimplantó a partir del 1/1/74 el gravamen denominándolo impuesto al enriquecimiento patrimonial a título gratuito, alcanzando a todo transmisión a título gratuito que comprendiera bienes situados en la Capital Federal.

Por su art. 4º en sus incisos j), k), l) m), n) y o) consideraba situados en la Capital Federal, los títulos, acciones, cuotas o participaciones sociales de sociedades cuando éstas estuvieran domiciliados en ella; los patrimonios en empresas o explotaciones unipersonales ubicados en su jurisdicción; los títulos, acciones de sociedades domiciliadas en el exterior que se encuentren en la jurisdicción al tiempo de la transmisión; ídem para las que se encuentren en el exterior al tiempo de la transmisión, en proporción a los bienes de dichos entes que se encontraran en la jurisdicción; las cuotas o participaciones sociales en sociedades domiciliadas en el exterior, y los patrimonios en empresas o explotaciones unipersonales o patrimonios de afectación, en proporción a los bienes de ellas que se encontraran en esta jurisdicción. Por el art. 3º se consideraba hecho imponible entre otros a las transferencias a título oneroso en favor de sociedades integradas, total o parcialmente, por descendientes, cónyuge, o cónyuge de aquellos; la constitución, ampliación, modificación y disolución de sociedades entre ascendientes y descendientes.

El mensaje del Poder Ejecutivo que acompañó el proyecto de ley, menciona que la anterior calificación de "impuesto a la transmisión gratuita de bienes" es técnicamente errónea, puesto que denota algo que, justamente, no se grava, pues ni el contribuyente es el transmitente ni lo gravado es lo transmitido por éste. Siempre el contribuyente fue el beneficiario de lo transmitido, y ello en función de su beneficio. No se trata de la obtención de la riqueza por un acto de transmisión que en si mismo debe ser gratuito, sino de la obtención gratuita de riqueza, en virtud de cualquier acto, pudiendo este último llegar a ser oneroso si es que incluye una estipulación en beneficio de quien es un tercero para los contratantes a título oneroso.²³

En virtud de la sanción de la ley 20643 publicada en el Boletín Oficial el 11/2/74, y por su art. 22 que estableció la nominatividad de los títulos valores privados, la ley de impuesto al enriquecimiento patrimonial a título gratuito cobró relevancia, dado que se impedía la evasión del impuesto sobre las acciones de las sociedades de capital que formaban parte del haber sucesorio.

Apenas iniciado el Proceso de Reorganización Nacional, con fecha 7/4/76 se publicó en el Boletín Oficial la ley 21282 que estableció el impuesto sobre el patrimonio neto, por su art. 19 derogó la ley 20632 desde la fecha de publicación, salvo para los casos de

²³ CAMARA DE DIPUTADOS: Diario de sesiones, 17/10/1973, pág. 2751.

transmisión "mortis causa" en que se deja sin efecto, desde la fecha de entrada en vigencia de la ley 20632, es decir desde el 1/1/74 de acuerdo al mensaje del entonces Ministro de Economía Dr. José Alfredo Martínez de Hoz que encuentra su fundamento en que la adopción de determinadas formas jurídicas por parte de los grandes patrimonios posibilita la elusión del gravamen cuya derogación se proyecta, habiendo quedado la aplicación del mismo restringida prácticamente, a patrimonios de pequeño y mediano volumen, constituyéndose, por tal circunstancia, en un impuesto francamente regresivo. A esa realidad económica se suma la forma y oportunidad de aplicación del impuesto que afecta sensiblemente el haber sucesorio, en un momento en que por el deceso del causante se interrumpe el ingreso normal de rentas, obligando, en muchos casos, a la enajenación de parte del haber sucesorio para poder satisfacer el gravamen.

Para GRUN Y BRANDSTADTER,²⁴ no se entendía muy bien la razón de proceder de esa manera, dado que en su opinión lo lógico hubiera sido derogar retroactivamente la norma para los casos de anticipos de herencia y donaciones y disponer la derogación para las situaciones "mortis causa" a partir de la vigencia de la ley 21282; en consecuencia quienes hubieran abonado el impuesto sucesorio por hechos imponibles posteriores al 31/12/73 podrían repetir el impuesto pagado.

Por el art. 20 el Ministerio del Interior requerirá de las jurisdicciones provinciales la derogación de los tributos locales que gravan la transmisión gratuita de bienes. Cabe acotar que al implantarse el impuesto al patrimonio neto en el año 1972, la ley 20046 ya invitaba a las provincias a adherir al sistema, derogando sus impuestos locales a la transmisión gratuita de bienes, invitación ésta que entonces no tuvo acogida.

7.2 SU APLICACION

En la República Argentina el impuesto a la transmisión gratuita de bienes se aplicó sobre las hijuelas, vale decir sobre el monto neto obtenido por los herederos, donatarios o legatarios, tanto en las transmisiones "mortis causa" como en los actos entre vivos.

²⁴ GRUN, E. - BRANDSTADTER C. : "Los nuevos impuestos al patrimonio y a los capitales" en revista La Información, To. XXIII, 1976, ág. 695.

De acuerdo a las atribuciones de poder fiscal que surgen de nuestra Constitución Nacional, el impuesto fue aplicado por cada Provincia y la Nación lo ha hecho dentro del ámbito de la Capital Federal.

Todas las jurisdicciones aplicaban el mismo criterio de gravabilidad. En las oportunidades que se pretendió gravar el caudal relicto fue declarado inconstitucional.

El criterio de gravabilidad se sostuvo en el principio de "territorialidad", sometiendo a impuesto solo los bienes ubicados en la respectiva jurisdicción, excluyendo los de otras jurisdicciones del país y/o del exterior.

JARACH²⁵ explica que a fin de contemplar la capacidad contributiva de los herederos y para soslayar la contradicción entre territorialidad y personalidad del impuesto nuestro país adoptó un mecanismo que consistía en establecer la tasa del gravamen en función de todos los bienes recibidos ubicados en cualquier jurisdicción incluso del exterior, pero aplicarla solo sobre los bienes ubicados en la jurisdicción que estaba aplicando el impuesto.

Para la Capital Federal y los territorios nacionales se dictó el decreto-ley 6755/43 al que se definió como aclaratorio de la ley vigente; dicho decreto adoptó el principio "de radicación económica de los bienes", y estableció que las transmisiones a título gratuito de acciones están sometidas al poder fiscal de la Nación cuando los bienes de dichas sociedades se hallen en su jurisdicción. Al respecto, no tenía en cuenta el lugar donde estaban situados los títulos ni el lugar de constitución o el domicilio de la sociedad emisora. También la Provincia de Buenos Aires adoptó dicho criterio. A raíz de estas normas se generó una amplia controversia judicial y doctrinaria.

Parcialmente, el problema perdió vigencia al sancionarse la ley de Impuesto sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes, pasando las acciones a estar exentas del impuesto sucesorio.

La ley 16450 con vigencia a partir del año 1962 incluyó a las sociedades de responsabilidad limitada dentro del impuesto sustitutivo del gravamen a la transmisión

²⁵ JARACH, Dino: "Los límites territoriales de los impuestos a las sucesiones y al patrimonio en la República Argentina", en revista La Información, To. XXI, ene-jun 1970, pág. 417.

gratuita de bienes , no obstante como las Provincias no adhirieron a esa reforma, siguieron conservando sus impuestos a la transmisión gratuita de bienes sobre las cuotas de dichas sociedades.

Respecto a las sociedades de capital constituidas en el exterior que posean bienes en jurisdicción de la Capital Federal, la reglamentación considera también sujetas al impuesto local a las acciones representativas en proporción a los bienes mencionados.

Como puede observarse existía una duplicidad de criterio dado que para las SRL se aplicaba el principio de la ubicación de las mismas en el domicilio de la sociedad, para los entes constituidos en el exterior, se aplicaba el principio de la radicación económica de los bienes.

Concluye el citado autor respecto al principio de radicación económica de los bienes, que razones prácticas mas que la falta de equidad por inexistencia de un amparo jurídico prestado por el país a la transmisión hereditaria y la aplicación de los principios del derecho privado acerca de la naturaleza de las acciones o cuotas de sociedades, son las que invalidan el principio de la radicación económica de los bienes.

Opina que es constitucionalmente válido, si está establecido expresamente por las normas positivas, aunque de muy difícil aplicación. En cambio, si no estuviera consagrado en las normas positivas, la aplicación esporádica y ocasional en los casos en que el Estado pudiera llegar a hacer efectivo el impuesto , es razón suficiente para negar validez al principio como derivación necesaria del principio de territorialidad. Comenta JARACH que esta conclusión diverge sustancialmente de la que mantenía anteriormente.

Por otra parte, el impuesto sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes adopta el principio de radicación económica de los bienes, y así lo aclara para las diferentes categorías de bienes el decreto reglamentario.

Crítica la posición adoptada por el Fisco nacional que grava a las sociedades de personas y a las empresas unipersonales por los bienes situados en la Capital Federal con el impuesto sustitutivo, pero pretende aplicar el impuesto sucesorio sobre los bienes de dichas sociedades situados en las Provincias cuando el domicilio de la sociedad se

halle en la Capital Federal. Este criterio dual origina dobles imposiciones y es intrínsecamente incongruente.

7.3. PROYECTOS DE UNIFICACION DEL IMPUESTO

Existieron varios intentos para unificar el gravamen, entre otros:

1) Plan Herrera Vegas

Es del año 1924 y establecía que todo acto que importara la transmisión gratuita de bienes situados en cualquier parte del territorio de la República, estaría sujeto a un impuesto sobre el valor de cada hijuela, anticipo, legado o donación. Las tasas oscilaban entre un 1% y un 60%. La percepción del impuesto estaría a cargo de la Dirección General de Rentas y las oficinas de la misma existente en las provincias. El impuesto se abonaría mediante papel sellado. Las provincias tendrían participación en el producido.

2) Proyecto Sánchez Sorondo:

El Dr. Matías C. Sánchez Sorondo lo presentó en la sesión del 7/8/34. Determinaba que el Poder Ejecutivo invitaría a los gobiernos provinciales para concertar la unificación y la supresión de los territoriales, de patentes y de capital en giro. La escala era directa y las tasas oscilaban entre 0,5% y 30%. El impuesto se abonaría en un papel sellado de la Nación que sería expedido únicamente por los Consejos de Educación, de la Nación y de cada Provincia; los sellos serían entregados por la Administración Nacional a los respectivos consejos en el tiempo y cantidad que lo solicitaren, a cuyo efecto se les abriría una cuenta especial. El importe de la recaudación total se distribuiría entre el Gobierno de la Nación y los de cada Provincia de acuerdo con el producido del impuesto en cada territorio nacional o provincial. Los gastos generales de administración serían deducidos a prorrata.

3) Proyecto Pinedo:

En 1934 el Ministerio de Hacienda, a cargo del Dr. Federico Pinedo, envió a la Cámara un proyecto por el cual se gravaba el monto global del patrimonio dejado por el causante en el país, antes de que se transmitiera a los herederos. Dicho impuesto sería independiente del que la Nación o las Provincias tuvieran establecido o establecieran sobre el monto de cada hijuela. Gravaba toda transmisión a título gratuita "mortis causa"

de bienes de cualquier naturaleza existentes en el territorio de la Nación o sometidos a su jurisdicción, impuesto que sería aplicado por la Nación o las Provincias adheridas al régimen. El producido del tributo correspondería a la Nación y a las Provincias en la proporción que resultara del valor que en cada sucesión tuvieran los bienes situados en sus respectivas jurisdicciones o sometidos a ellas. Ni la Nación ni las Provincias podrían cobrar la parte del gravamen que correspondiera a las provincias no adheridas. Se autorizaba al Poder Ejecutivo a organizar una oficina nacional dependiente de Hacienda que se ocuparía de centralizar y ordenar las informaciones con referencia al cumplimiento de la ley; dicha oficina propendería a la mayor unificación para la recaudación y control del impuesto.

4) Proyecto del año 1941:

El Poder Ejecutivo en el mensaje enviado al Congreso Nacional el 16/4/41, con que acompañó el proyecto de modificación de la ley 11287, expresó: "El Poder Ejecutivo desea dejar constancia de que este proyecto no importa intentar la solución integral y definitiva de todos los problemas relacionados con el impuesto a la transmisión gratuita de bienes. No será posible obtener esa finalidad mientras no se encaren en forma concreta las distintas cuestiones que suscita la imposición por el fisco nacional, de un lado y por los catorce fiscos provinciales, de otro, sobre bienes que están en distinta jurisdicción tributaria y en relación con juicios sucesorios que también tramitan en jurisdicciones total o parcialmente distintas de donde están esos bienes.. La unificación de los diversos gravámenes constituiría, sin duda, uno de los pasos más decisivos hacia una aplicación más ordenada y más justa del impuesto en todo el país.

TREVISAN,²⁶ comentando el proyecto del Ministerio de Hacienda del año 1934, por el cual se gravaba el monto total dejado por el causante, proponía un plan para uniformar la legislación, dijo : "Solución que se propone: Cálculo de conjunto por la Nación y aplicación local del impuesto". Refiriéndose a nuestro sistema federal y considerando los reparos formulados por los órganos de la opinión provincial, que ven en estas medidas centralizadoras la posibilidad de un desmedro para las autonomías locales, se puede llegar a una solución intermedia que contemple ambas situaciones. Dicha solución sería: "El cálculo del impuesto lo hace el Gobierno de la Nación teniendo en cuenta la totalidad de los bienes del causante situados dentro del territorio argentino, pero el impuesto lo perciben las respectivas provincias mediante sus oficinas

²⁶ TREVISAN, E.G.: "El impuesto a las herencias y demás transmisiones de bienes a título gratuito".

recaudadoras habituales y solamente la Nación en lo que respecta a bienes situados en la Capital Federal o territorios nacionales”.

7.4. JURISPRUDENCIA

CONSTITUCIONALIDAD

Respecto a la constitucionalidad del impuesto sucesorio en sí no existe problema. Los principios de justicia en que se funda este gravamen hacen que su aceptación sea un hecho universal.

No obstante, han existido algunos fallos de inconstitucionalidad que consideramos de interés reproducir. Del tomo 23 de la recopilación de la Corte Suprema extraemos un fallo que funda, aunque no por unanimidad, la inconstitucionalidad. Se planteó en los autos sucesorios de doña Tomasa Velez Sarsfield. El Dr. Basalvbaso sostenía que el testamento es el signo mas aparente de la propiedad libre y de la voluntad individual, y deducirse como consecuencia, que toda contradicción a la facultad de testar es un atentado a la libre disposición de la propiedad y oprime la libertad civil garantida por la Constitución a todos los habitantes de la Nación. Sostenía que en el caso planteado ni el carácter de albacea ni el de la heredera, había sido desconocido, y no habiéndose desconocido, ni autorizado la ley del 75 este desconocimiento, no puede razonablemente sostenerse que se halla en oposición con la facultad de testar. Tampoco se altera el derecho de testar porque la transmisión de la propiedad dispuesta por el testador esté sujeta a impuesto, siempre que este por su exceso no haga ilusoria la voluntad del testador. Luego de otras consideraciones, funda su voto por la constitucionalidad del impuesto.

El Procurador General ante quien la Corte solicita informe, también se expide en forma favorable. Da término a su dictamen con los siguientes párrafos: “si la imposición de un tanto por ciento fuera una violación de la libertad de testar, con mucha mas razón los serían las legítimas con que la ley limita forzosamente la voluntad del testador en favor de los hijos y de los padres. Y a la verdad, sea esto dicho de paso, dejar la más amplia libertad al que en vida o para después de sus días dispone de los bienes que adquirió con su trabajo, fuera más conforme al espíritu de las constituciones que hemos

adoptado, y más eficaz al desenvolvimiento de las fuerzas propias del individuo, que constituyen el primer elemento del progreso de los pueblos. Por lo expuesto es mi parecer que el recurso de inconstitucionalidad deducido por el albacea de la señora de Velez es destituido de todo fundamento. La Corte con la disidencia de los miembros J. Dominguez y C. Tejedor se pronunció por la inconstitucionalidad. (19-11-1882).

El segundo caso planteado sobre la inconstitucionalidad de este impuesto tiene lugar en el año 1887, en la ciudad de Mendoza, en los autos sucesorios de don J. Migone. Se objetaba la intervención de la Superintendencia de Escuelas. Se sostenía que ello importaba crear un heredero no reconocido o establecido por la ley. La Superintendencia de Escuelas, por su parte alegaba que el impuesto sobre herencias transversales no implicaba heredar en la sucesión ni menoscabar la legítima del heredero forzoso, sino simplemente gravar los bienes con un derecho. El fallo del juez de Mendoza fue adverso para la Superintendencia de Escuelas para cobrar al heredero instituido el impuesto correspondiente. El asunto así planteado es elevado a consideración de la Corte Suprema, para su fallo definitivo.

Es de hacer notar la claridad de los conceptos y fundamentos dados en la vista del Procurador General Dr. Eduardo Costa de la que extraemos: "Vuelve a la consideración de VE: la debatida cuestión acerca de la inconstitucionalidad de las leyes de Provincia que gravan las herencias entre colaterales y extraños. Resuelta por V.E. en el conocido caso de T. Velez Sarsfield, parecía que no debiera traerse nuevamente a la discusión"... "La cuestión, hoy como antes, esta reducida a estos términos sencillos y precisos: el tanto por ciento a deducir en la herencia entre colaterales y extraños, ¿qué es, un impuesto, o es una legítima?. ¿Recibe el Estado este tanto por ciento, como heredero, o en virtud de su derecho de imponer?"... "Salvados los respetos que debo a V.E. por esta misma razón, séame permitido decir ahora que ha sido siempre para mí singular e inexplicable la interpretación que eleva a un simple impuesto, a la categoría de un derecho sucesor. ¿Porque este tanto por ciento deducido de la herencia, es una legítima y no un impuesto?"... "Es hoy un axioma que nadie discute, que el poder de la Constitución confiere a las Provincias para gravar los bienes sujetos a la jurisdicción no tiene más límite que los que ella misma les ha determinado"... "Partiendo de esta base ¿quien podrá negar que las Provincias tienen facultad de gravar la transmisión de todo bien sujeto a su jurisdicción, cuando y en el momento que juzgaren oportuno?"... "Pero el impuesto del 5 y 10%, se dice, viene a modificar las disposiciones del Código, en cuanto

estatuye que toda persona capaz de manifestar su voluntad puede disponer por testamento de sus bienes. Fácil es ver que esto no es exacto. La deducción de un 5 o de un 10% en manera alguna mengua la voluntad del testador ni en lo mínimo altera el orden de las sucesiones. El heredero colateral o extraño recibirá un poco menos, he ahí todo. Lo mismo pudo acontecer a los descendientes y ascendientes, si la ley hubiera gravado con igual impuesto sus derechos a la herencia. El 5 y 10%, se agrega, es excesivo e importa contrariar la voluntad del testador, que hubiera deseado transmitir íntegros sus bienes, y priva a la vez al heredero de una parte considerable de la sucesión. Reconozco que hay en esta observación un fondo de verdad. Es natural que el testador y el heredero desearon que la transmisión tuviera lugar sin menoscabo alguno. ¿Quién no desea ser exonerado de todo impuesto?. La ley, empero, jamás se ha detenido ante consideraciones de este género, que harían imposible la existencia de todo gobierno regular. Y séame permitido repetir con este motivo lo que tengo dicho antes de ahora. Admitiendo que el impuesto del 5 y 10% sea fuerte y parezca excesivo, viene en el momento más propicio, cuando es menos sensible, pues puede con toda verdad asegurarse, que no hay quien no lo pagara gustoso, toda vez que fuera llamado a percibir bienes con que no había contado, y que ningún derecho tenía a esperar"...No se concibe que el derecho sucesorio sea uno en la Capital de la Nación y otro diverso en las Provincias. Excusando abundar en más extensas consideraciones en un asunto tan debatido ya, terminaré diciendo a V.E., que pienso hoy, como antes, que la ley de la Provincia de Mendoza cuya constitucionalidad se ha cuestionado en este caso, es perfectamente arreglada a la Constitución". (2/6/1890, Eduardo Costa).

En el año 1911 se volvió a insistir sobre este mismo tema en los autos sucesorios de Rosa Melo de Cané. Aún cuando en última instancia la Corte Suprema se pronunció sobre la inconstitucionalidad. No fue ello por el impuesto en sí, sino por su monto, que consideró confiscatorio. El Juez, Dr. R. Guido Lavalle estableció en su fallo que la inconstitucionalidad que se discute no puede deducirse de que este impuesto sea contrario a las disposiciones del C. Civil. No afecta la libertad de testar, desde que no limita el derecho del testador para instituir herederos o legatarios, ni modifica la legislación civil a ese respecto, en parte alguna. Crea solamente un gravamen sobre cierta clase de legados, que si se hubiera mantenido dentro de las reglas generales que rigen los impuestos, estaría perfectamente encuadrado en las facultades que a ese respecto gozan los estados federales. En este caso, el gravamen del 50% establecido a los legados en favor de establecimientos religiosos, asume las proporciones de una

confiscación disimulada. De manera que el fallo era adverso no a la ley provincial en sí misma, sino al monto del gravamen.

Pasado el expediente a la Corte Suprema de Justicia de la Nación deja ella sentado, en los considerandos de su fallo, que la constitucionalidad de los impuestos provinciales a las herencias es cosa ya afirmativamente resuelta. Cita para ello los debates a que dio lugar la discusión del art. 4 de la Constitución, reconociéndose como fuentes de recursos fiscales de las provincias, el impuesto sobre las herencias, al lado del de patentes, papel sellado y otros (T. 100 pgs.51/157).

Con respecto a la clasificación de contribuyentes por categorías, sostiene la Corte que es facultad del legislador distinguir la situación bien distinta desde el punto de vista impositivo, entre un establecimiento religioso y los particulares. La duración indefinida de los primeros los sustrae a un nuevo impuesto, situación que no tiene el particular, aunque extraño, en la clasificación impositiva del causante. Ya hemos manifestado en otro lugar que, término medio, el impuesto sucesorio se paga cada treinta y tres años. Se comprende, fácilmente que esta circunstancia no se presenta en el caso del impuesto aplicado a un establecimiento religioso. Considera empero la Corte, que el poder de crear impuestos está sujeto a ciertos principios, y entre otros el que se distribuyen con justicia, si se prescindiera de él, más que impuesto sería un despojo. El gravamen del 50%, más que crear una renta, dice la Corte, prohibiría indirectamente las liberalidades en beneficio de la Iglesia. Por estas consideraciones la Corte entendió que era contrario a la Constitución Nacional .

Con el fallo que acabamos de transcribir había quedado definitivamente establecida la constitucionalidad, pero en el año 1928 la Corte Suprema volvió a reafirmarlo al plantearse la cuestión en los autos sucesorios de Graciana Etchessahar de Lastra.

8. PROYECTO LEGISLATIVO PARA SU REIMPLANTACION

En abril de 1985, el Poder Ejecutivo elevó al Congreso Nacional un proyecto de ley que gravaría los enriquecimientos patrimoniales obtenidos a título gratuito en el territorio nacional. Siendo sujetos pasivos las personas de existencia visible o ideal -incluyendo a las sociedades, asociaciones, entidades y cualesquiera otros sujetos de derecho- que resulten beneficiarias de dicho enriquecimiento, con abstracción de las circunstancias relativas a su nacionalidad, domicilio, residencia o lugar de constitución.

Consideraba como actos gravados las herencias, anticipos de herencias, legados o donaciones; la renuncia de derechos hereditarios; la renuncia de derechos creditorios; el cumplimiento de cargos impuestos a beneficiarios de enriquecimientos a título gratuito; la transmisión de derechos posesorios que dieran origen a la adquisición del dominio por prescripción; la percepción por causa de muerte del capital asegurado, cuando el beneficiario no hubiera sido el que contrató el seguro; y cualquier otro acto o transmisión.

A fin de valuar los bienes se aplicarán las normas de impuesto sobre el patrimonio neto, salvo en lo que establecía el art. 7º para otros bienes como: acciones que no coticen en bolsa, participación en el capital de cualquier tipo de sociedades; bienes sometidos a una promesa de venta; promesas de compra; usufructo; uso y habitación; renta vitalicia; legado o donación de renta; derechos de propiedad científica, literaria o artística, marcas de fábrica o de comercio y similares; patentes, dibujos, modelos y diseños reservados y derechos restantes de la propiedad intelectual.

El proyecto indicaba las exclusiones y deducciones y su modo de computarlas. El art. 14º establecía una suma en concepto de mínimo no sujeto al gravamen.

Con respecto a los bienes gananciales el impuesto gravaba a la mitad ideal transferida por cada uno de los cónyuges.

La escala anexa al art. 16º era progresiva y en función del monto correspondiente a cada beneficiario y al grado del parentesco con el causante.

Contemplaba asimismo el ajuste del impuesto en caso de haberse obtenido otros enriquecimientos a título gratuito del mismo transferidor dentro de los 5 años anteriores.

Si ocurría una nueva transmisión por causa de muerte dentro de los 5 años contados desde la anterior, tales bienes se beneficiaban con una rebaja de 10% por cada uno de los años completos que faltaran para cumplir con ese lapso.

También consideraba el proyecto reliquidaciones del impuesto cuando ocurrían determinados hechos, debiendo actualizarse el saldo correspondiente.

El impuesto se determinará y abonará sobre la base de una declaración jurada, que deberá ser acompañada por estimaciones certificadas del valor de algunos bienes. La percepción se realizara mediante retención en la fuente, en los casos y en la forma que disponga la Dirección General Impositiva. El pago del impuesto se fijaba dentro de los dos años del enriquecimiento por causa de muerte o por causa de ausencia con presunción de fallecimiento, y a los 30 días de los enriquecimientos por actos entre vivos, percepción de seguros y las reliquidaciones a que se hizo mención. Por el art. 22º se fijaba un mecanismo de actualización del impuesto entre la fecha del deceso y la fecha de la declaración jurada aludida.

La disposición de bienes, salvo autorización expresa de la Dirección General Impositiva, sólo podía hacerse con posterioridad a la declaración jurada y pago del impuesto.

Como disposiciones complementarias existían una serie de presunciones "juris tantum" referidas a transmisiones a título oneroso a favor de herederos forzosos del enajenante o de los cónyuges de aquellos, a favor de herederos forzosos del cónyuge del enajenante; a favor de sociedades integradas, total o parcialmente por herederos forzosos del transferidor o de su conyuge; compra de bienes efectuadas a nombre de descendientes menores de edad; actos de constitución, ampliación o modificación de una sociedad integrada total o parcialmente por una persona o su cónyuge, y sus herederos forzosos o cónyuges de los mismos. Las presunciones admitían prueba en contra si se demostraba fehacientemente el origen de los fondos, la onerosidad de las transacciones y la realidad económica de las relaciones jurídicas entre las partes.

Por el art. 26 se establecía la prescripción en 10 años, y por el art. 27 la aplicación de la ley 11683, en todo lo que no estuviera expresamente previsto de otro modo.

El impuesto regirá por el término de 10 años, y el producido será coparticipado por las provincias, la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, y el territorio nacional de la Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, teniendo en cuenta la proporción que asigne a cada una de estas jurisdicciones, el régimen de coparticipación de impuestos nacionales vigentes.

El proyecto fue aprobado por la Cámara de Diputados pasando en revisión al Senado sin haber sido tratado hasta la fecha.

Comparando el proyecto con las leyes anteriores, observamos que se ha modificado el sistema de liquidación administrativa llevándolo al sistema de declaración jurada; las presunciones contenidas en el art. 3º de la ley 20632 ahora aparecen como disposiciones complementarias; existe un solo mínimo no sujeto a impuesto, y de las escalas se han eliminado los colaterales de 2º y 3º grado que se refunden con los demás, quedando separados obviamente en una sola categoría los ascendientes, descendientes y cónyuge, se ha moderado la escala y los porcentajes máximos quedan fijados en 25% y 15% respectivamente, cuando antes llegaban en determinado tramo a 42,2% y 29,2% respectivamente; por otra parte, se elevó la prescripción de 5 a 10 años; se elimina el recargo del 50% por ausentismo que establecía el art. 19º de la ley 20632; el lapso de vigencia temporal a 10 años, implica un cambio de criterio respecto a los impuestos a las transmisiones gratuitas de bienes y lo considera como "directo" a fin de encuadrar dentro de la Constitución Nacional. Salvo por esta última consideración, las expresiones de autores coinciden en cuanto al mejoramiento o progreso advertido en el proyecto, pero las opiniones están divididas respecto al restablecimiento del impuesto.

Durante el año 1993, se realizaron dos Congresos:

En el Primer Congreso Tributario del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal, realizado en el mes de abril en Pinamar, Prov. de Bs.As. en tema *Los impuestos sobre manifestaciones patrimoniales de riqueza*, se analizó toda la imposición patrimonial, y al referirse a los impuestos sobre el flujo patrimonial gratuito, el relator

general SCALONE,²⁷ informando con lo expresado por VIDAL HENDERSON en el sentido de que no son recomendables cuando ya existe un impuesto sobre las tenencias de los bienes susceptibles de tal transferencia,²⁸ manifestó: “ En países con dificultades de administración tributaria, estos tributos son de compleja recaudación y fiscalización; se prestan a la omisión de hechos imponible o materia imponible, o a la subdeclaración; resultan muy sensibles a las maniobras evasivas; son complejos en la identificación del contribuyente (por ejemplo: en los juicios sucesorios); existen demoras en su percepción (por la duración de los juicios sucesorios); se prestan a la figura elusiva de los adelantos de herencia; existen activos de difícil detección (como títulos al portador o cuentas innominadas), etc.. Si las transmisiones "mortis causa" generan dificultades para los fiscos (generando un alto costo de recaudación y cumplimiento), más aún lo hacen las transferencias inter vivos, dada la facilidad de su manipulación por parte de los interesados.”..”Coincidimos con el citado autor en que todo ello hace que resulte imposible poder operar eficientemente esta forma de imposición a un costo razonable, por lo cual ha caído en desuso en Latinoamérica y su aplicación no es aconsejable ante las actuales circunstancias de las administraciones fiscales de dicha región. Solamente podría recomendarse esta modalidad cuando exista alta eficiencia administrativa que garantice un correcto y generalizado cumplimiento del tributo. De lo contrario, un impuesto personal y global ofrece mayores garantías.” “Sin embargo, no debe dejar de remarcarse que países de avanzada economía tales como Estados Unidos han desarrollado el citado sistema de imposición en base a “estate taxes” y “gift taxes”, ...”con fuerte sustento doctrinario y con adecuada administración por parte de los fiscos federal y estatales. Ello a tal punto que en la actualidad, como hemos expresado, se ha optado en ese país por dicha compleja red tributaria en lugar de una forma de imposición global patrimonial”. Refiriéndose al proyecto presentado al Congreso Nacional en el año 1985 manifiesta: “No obstante los reparos a los impuestos al flujo patrimonial que hemos expresado, muchos de los cuales han conducido a la necesidad de abandonar los impuestos a los enriquecimientos patrimoniales a título gratuito desde hace varios lustros en nuestro país, existen aún opiniones aisladas que pretenden reactivar estas figuras. A título de ejemplo valga mencionar que desde algunos años se encuentra pendiente de tratamiento en el Congreso Nacional “...”Sin

²⁷ SCALONE, Enrique: “Los impuestos sobre manifestaciones patrimoniales de riqueza” Informe de relatoría Tema II Primer Congreso Tributario del CPCECF, pág. 20 y ss.

²⁸ VIDAL HENDERSON, Enrique: “El impuesto a los activos empresariales” Teoría y experiencias. (Versión preliminar) Trabajo presentado en representación del CIET ante el Primer Congreso Tributario del CPCECF, 1993, Interamericana Gráfica, pág. 141.

embargo esta iniciativa -aislada y fuera de armonía con el resto de las herramientas que componen el sistema fiscal argentino -no ha sido tratada ni se ha insistido en su consideración”

Las conclusiones de mencionado Congreso se inclinan a la imposición al patrimonio neto de las personas físicas, en lugar de la imposición al patrimonio empresarial. Sólo el considerando 5 dice: *Que los impuestos patrimoniales denominados de flujo o afluencia presentan dificultades en su aplicación, resultando de compleja recaudación y fiscalización, por prestarse la omisión de hechos o materia imponible, lo cual no los hace recomendables en países con dificultades de administración tributaria.*

En el mes de setiembre se realizó en Lima, Perú las XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, la Resolución del tema II “La Imposición sobre el patrimonio de las empresas y de las personas físicas”, ni en los considerandos ni en las recomendaciones se abre juicio sobre los impuestos patrimoniales de flujo o afluencia.

No obstante, entre las opiniones favorables a un tipo de imposición sobre los enriquecimientos patrimoniales a título gratuito, está el trabajo presentado en ese Congreso por LITVAK y GEBHARDT²⁹ en el sentido de que: “la actual imposición nacional al patrimonio es inadecuada, por lo que en reemplazo del nuevo gravamen así como del impuesto que recae sobre los activos de las empresas, parecería adecuado profundizar sobre las ventajas comparativas de gravar los enriquecimientos patrimoniales a título gratuito con alícuotas moderadas y con un mínimo no imponible que excluya de su alcance a los patrimonios pequeños. La aplicación de este gravamen podría efectuarse justamente con un impuesto sobre los capitales, tal como rigiera hasta 1989 a pesar de los defectos oportunamente señalados (en reemplazo del gravamen sobre los activos) y previendo una alícuota máxima del 1%”.

²⁹ LITVAK J. - GEBHARDT J.: “Impuestos sobre los capitales y sobre el patrimonio neto” Bs.As., 1988, pág.65.

9. EL IMPUESTO VIGENTE EN LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

Con fecha 22 de diciembre de 1994 en la ley provincial de educación 11612, publicada en el Boletín Oficial de la Provincia de Bs. As. el 31/1/95, se sancionó la reimplantación del impuesto a la transmisión gratuita de bienes.

El art. 130 dice: ***Establécese un impuesto a la transmisión gratuita de bienes cuyo objetivo sea gravar todo aumento de riqueza a título gratuito, incluyendo herencias, legados, donaciones, renunciaciones de derechos, enajenaciones directas o por interpósita persona en favor de descendientes del transmitente o de su cónyuge, los aportes o transferencias a sociedades.***

Las escalas a aplicar serán progresivas en función de la cuantía de los bienes transmitidos y el grado de parentesco entre el transmitente y el beneficiario. Dichas escalas, como asimismo las exenciones correspondientes serán especificadas en la reglamentación de la presente.

El total del monto recaudado resultante constituirá fuente de recursos del Fondo Provincial de Educación.

El art. 134 dice: ***El Poder Ejecutivo reglamentará la presente ley en el plazo de sesenta (60) días, desde su entrada en vigencia. En ausencia de reglamentación, los funcionarios competentes resolverán las situaciones sometidas a su consideración, atendiendo a la naturaleza de las mismas y conforme lo normado por la presente ley, cuyo contenido es operativo.***

Nos referiremos en este capítulo a la forma de sanción de la ley de educación en lo referente a la implementación del impuesto a la transmisión gratuita de bienes y la delegación que por el artículo 134 se hace al Poder Ejecutivo.

En el año 1776, Adam Smith publicaba *La riqueza de las Naciones*, pocas semanas antes de la Declaración de la Independencia en Estados Unidos, propugnaba entre muchas otras cosas: unión plena, representación plena de las anteriores colonias en el parlamento, impuestos parejos. A Smith se lo conocía por su prosa expositiva y los "hechos curiosos". GALBRAITH³⁰ dice: Hasta hace muy poco, los libros de texto sobre

³⁰ GALBRAITH, John K.: "La Fe Fundante: La riqueza de las naciones de Adam Smith", en Anales de un liberal impenitente, To. 1 Temas económicos. 1982, Gedisa, pág. 107.

tributación incluían una mención reverencial de los cuatro cánones de Smith: Que los impuestos tienen que ser **ciertos o predecibles**, y arbitrarios en su contenido; que hay que imponerlos y recaudarlos de manera que se ajusten a la conveniencia razonable del contribuyente, y que el costo de recaudación tiene que ser una parte modesta de su rendimiento total, eran todas cosas importantes en 1776. Lo siguen siendo, pero estos principios están ahora bastante bien aceptados. El cuarto canon es que “los súbditos de cualquier Estado tienen que contribuir al sostén del gobierno en una proporción lo más ajustada posible a sus respectivas posibilidades, es decir, en proporción a los ingresos que respectivamente disfrutaban bajo la protección del Estado “

Se le asigna relevancia al principio de certeza, ya que el conocimiento previo y preciso de las normas tributarias constituye un elemento básico que se debe respetar como medio de mejorar la relación entre el fisco y los contribuyentes

La Constitución Nacional establece en sus artículos. 4º y 17º *que solo el Congreso establece las contribuciones...* Paralelamente la Constitución de la Provincia de Buenos Aires, en su artículo 103 dice que *Corresponde al Poder Legislativo: 1º Establecer los impuestos y contribuciones necesarios para los gastos de servicio público, debiendo estas cargas ser uniformes en toda la Provincia.*

Menciona GRUN,³¹ la violación al principio de *nullum tributum sine lege*, y acota que JARACH, en su “Curso Superior de Derecho Tributario” al referirse al tema dijo: “decir que no debe existir tributo sin ley significa que sólo la ley puede establecer la obligación tributaria y, por lo tanto, sólo la ley debe definir cuales son los supuestos y elementos de la relación tributaria...la ley debe definir los hechos imposables en su acepción objetiva y también en la esfera subjetiva o sea cuáles son los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer. Debe ser la ley la que debe establecer el objeto y la cantidad de la prestación (es decir el criterio con que debe valuarse la materia imponible para aplicar luego el impuesto en un monto determinado y es la ley también la que debe definir este monto”. Luego de argumentar respecto a la falta de oportunidad para sancionar un gravamen de este tipo, concluye en que si se llegara a reglamentar la ley, la misma “será total y manifiestamente inconstitucional”, para lo cual propone la derogación del referido artículo 130.

³¹ GRUN, Ernesto: “Una insólita pretensión tributaria. El nuevo impuesto a la transmisión gratuita de bienes” en revista *Impuestos* To. LIII-A pág. 1331.

WILHELM,³² refiriéndose al artículo. 134, menciona: “Esta delegación es totalmente anormal y de una constitucionalidad dudosa”, para luego mencionar algunos casos jurisprudenciales respecto a la inconstitucionalidad del impuesto, algunos de los cuales fueron reseñados en este trabajo.

También JARACH³³ al analizar la reglamentación de la ley 11287, menciona: “...Es un hecho bien sabido que la legislación de la materia en la Provincia de Buenos Aires se ha desarrollado, en cambio, con mucha mayor riqueza, desde la ley 4350, a través de la ley 5125, hasta llegar al Código Fiscal (Libro II, Título III) en sus sucesivos textos” ..”No se trata, en efecto, solamente e establecer normas interpretativas o de aplicación de los preceptos legales, sino muchas veces de dictar normas que no existen en la ley y que **sólo ésta puede dictar...**”Esta reglamentación tiene el innegable mérito de complementar la ley con normas de aplicación cuya falta era notoria. Tiene el segundo mérito de acercar visiblemente la legislación aplicable en jurisdicción nacional a la legislación de la Provincia de Buenos Aires y -generalizando sin excesiva imprudencia- a la de las demás Provincias argentinas, que han seguido muy a menudo el ejemplo del primer Estado en materia tributaria, incluyendo este impuesto”.

Existe reiterada jurisprudencia sobre el principio de legalidad fiscal y de indelegabilidad de las facultades atribuidas al Congreso de la Nación , mencionaremos algunas:

En la causa Aviquipo Argentina S.A.³⁴ la Corte Suprema de Justicia confirmando fallo de Cámara, en su 5º considerando dice: **... pues ello conduciría a ampliar el ámbito de imposición por vía de reglamento, afectando el principio de legalidad tributaria que sólo admite que una ley formal tipifique el hecho que se considera imponible y que, constituirá la posterior causa de la obligación de aquel carácter.**

En el mismo sentido fallo Pesquera Mayorazgo,³⁵ este a su vez remite a Georgalos Hnos. S.A.I.C.A. s/recurso de apelación³⁶ con el mismo criterio.

Respecto a las facultades tributarias del Poder Ejecutivo, cabe tener presente el reciente fallo que declaró inconstitucional la vigencia del impuesto al video -cuya recaudación

³² WILHELM, Salomón S.: “El impuesto a las herencias” Periodico Económico Tributario, 31/5/95, pág. 7.

³³ JARACH, Dino: “El impuesto a la transmisión gratuita de bienes y su reglamentación” en revista La Información, To. XVII, en-jun 1968, pág. 205.

³⁴ FALLO: En revista Derecho Fiscal To. XXXIII, jul-dic 1982, pág. 692

³⁵ FALLO: En revista Derecho Fiscal To. XXXI, jul-dic 1981, pág. 1042.

³⁶ FALLO: En revista Derecho Fiscal To. XXXI, jul-dic 1981, pág. 1042.

estaba destinada a engrosar el Fondo de Fomento Cinematográfico-. El máximo tribunal reiteró, al respecto, la doctrina de que los tributos sólo pueden ser creados mediante una ley expresa y no por decreto. Si bien el impuesto de la Provincia de Buenos Aires fue creado por ley, no se establecieron en la misma las pautas necesarias e insoslayables que dicha norma debía contener.

GARCIA BELSUNCE,³⁷ basándose en el artículo. 19 de la Constitución Nacional que preceptúa: *Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley ni privado de lo que ella no prohíbe*. Dice “El principio de legalidad del tributo encuentra su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad , por cuanto los tributos importan restricciones a ese derecho, ya que en su virtud se sustrae a favor del Estado algo del patrimonio de los particulares y en el estado de derecho, ello no es legítimo si no se obtiene por decisión de los órganos que en las formas republicanas de gobierno representan la soberanía popular.

Las XXII Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas, realizadas en Mar del Plata en noviembre de 1992, declararon: “En materia de leyes tributarias respetar acabadamente el principio de legalidad, tanto en cuanto a la substancia, como a la forma de su gestación y sanción. Reafirmar indelegable la facultad del Congreso de la Nación para dictar las mismas, pudiendo conferirse autoridad al Poder Ejecutivo sólo al efecto de reglamentar los aspectos secundarios de su aplicación”.

Las XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, realizadas en Lima, Perú en setiembre de 1993, recomendaron: “La seguridad jurídica requiere el mantenimiento estricto del principio de legalidad. En caso de que la Constitución autorice la delegación de facultades legislativas, la ley debe respetar las condiciones establecidas por la Constitución y fijar con precisión los parámetros a los que debe ceñirse el Poder Ejecutivo en el ejercicio de tales facultades.”

La discusión parlamentaria de la ley de Educación de la Provincia de Buenos Aires del 22 de diciembre de 1994,³⁸ no aclara el tema; el Diputado Héctor M. Gutiérrez en parte

³⁷ GARCIA BELSUNCE, Horacio A.: “Temas de Derecho Tributario” Bs. As., Abeledo Perrot 1982, pág. 78.

³⁸ CAMARA DE DIPUTADOS: Diario de sesiones, 22/12/94, 4a Sesión extraordinaria.

de su alocución dijo: "Tal como aparece en el proyecto y en las declaraciones efectuadas por la doctora Giannetassio, ese fondo educativo crea algunos impuestos a los que, en principio, no nos opondríamos, porque están dirigidos a pagar sueldos. Desde luego que estamos a favor de los aumentos para los docentes que hace casi tres años se encuentran rezagados en sus emolumentos". "De todos modos, entendemos que los fondos deberían haberse obtenido de los recursos tradicionales, es decir del tesoro, y no creando nuevos impuestos, y tendrían que estar dirigidos a los aspectos que anteriormente señale".

Asimismo el Diputado Carretto expresó: Tampoco pensamos que sea conveniente crearlo con impuestos que recaigan, fundamentalmente, sobre la clase media y los sectores de menores recursos". "También habrá que pensar, señor presidente, en crear impuestos a las ganancias sobre las empresas que funcionen en la Provincia, toda vez que los recursos siempre se obtienen del sector asalariado o de la ya bastante castigada clase media"

Como vemos existe una gran diferencia entre este debate y aquel al que se hizo referencia respecto a la discusión parlamentaria de la ley 1420.

Tampoco surgen elementos de juicio de las sesiones del Senado de Buenos Aires³⁹

REIG⁴⁰ analiza la *Sistemática Tributaria y Proceso de la Ley Fiscal*, menciona: ..."Los impuestos pues, deben trazarse dentro del sistema tributario respondiendo a esos objetivos modernos de provisión de recursos y de posibilitar una flexible acción gubernamental con fines económicos..."..."Los anhelos colectivos de equidad son diferencialmente sentidos por los pueblos y tienen ellos una mejor disposición al acatamiento, al cumplimiento de las leyes fiscales según que estas respondan en mayor medida a esos sentimientos colectivos que se han desarrollado en distintas medidas según los caracteres sociológicos y el grado de madurez de esos pueblos". Se pregunta cual es la antítesis de dejar de lado algún o algunos de los principios que un sistema tributario debe contener.; *Es la antisistemática.*" Menciona entre otros, la multiplicidad de gravámenes y el efecto acumulativo, ahucamiento de la base de los gravámenes

³⁹ SENADO DE BUENOS AIRES: Diario de sesiones, 22 23/12/94, 4a. Sesión extraordinaria.

⁴⁰ REIG, Enrique J.: "Sistemática Tributaria" *Anales de la Asociación Argentina de Derecho Fiscal*, Bienio 68-69, pág. 87.

(ej.: la que generaba en el impuesto a la herencia el impuesto sustitutivo), la falta de rendimiento, la inadministrabilidad y fundamentalmente la elaboración de la ley tributaria. Respecto a esta última, relaciona directamente el grado de participación en la elaboración con el acatamiento y mejora en la actividad de cumplimiento del contribuyente. *Nada de eso por desgracia ocurre en nuestro medio, o sea que la antisistemática se revela también en los procedimientos anómalos que se siguen para la sanción de las leyes tributarias.*

Analizaremos las leyes que se refieren a las potestades tributarias de los distintos niveles.

El 28/3/73, se publicó en el Boletín Oficial la ley-convenio 20221 de Coparticipación de Impuestos Nacionales. En su artículo 9º establecía: *La adhesión de cada Provincia se efectuará mediante una ley que disponga:....b) Que se obliga a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales coparticipados por esta ley. De esta obligación se excluyen expresamente los impuestos provinciales sobre: la propiedad inmobiliaria, el ejercicio de actividades lucrativas, las transmisiones gratuitas de bienes,...d) Que respecto del impuesto sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes a que se refiere el artículo 1º, se obliga a no aplicar y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos, cualquiera fuera su característica o denominación, y a excluir de la determinación del monto imponible de los impuestos locales a la transmisión gratuita de bienes, las acciones o cuotas de las sociedades de capital o el valor patrimonial de dichas empresas sujetas al mencionado gravamen nacional.*

Asimismo, la ley 23548 de Coparticipación Federal de Impuestos publicada en el Boletín Oficial el 21/1/88, siguiendo el mismo criterio anterior, en su artículo 9 inciso b) dice respecto a las Provincias: *Que se obliga a no aplicar por sí.....se excluyen expresamente los impuestos provinciales sobre la propiedad inmobiliaria, sobre los ingresos brutos, sobre la propiedad, radicación, circulación o transferencia de automotores, de sellos y transmisión gratuita de bienes, y los impuestos o tasas provinciales y/o municipales vigentes al 31/12/84 que tuvieran afectación a obras y/o inversiones provinciales y/o*

municipales dispuestas en las normas de creación del gravamen, de conformidad con lo establecido en los apartados siguientes.

Nos referiremos al Pacto Fiscal y algunas normas que lo precedieron.

El 12/8/92 se firmó el acuerdo entre el Gobierno Nacional y los Gobiernos Provinciales. Se ratificó por ley 24130 sancionada el 2/9/92, su artículo 2º dice: *...a) suspéndase, a partir del 1º de setiembre de 1992, en lo que se oponga al Acuerdo arribado,... la estricta aplicación de las siguientes leyes: 23548 (Coparticipación Federal),...*

El 12/8/93 se firmó entre la Nación y las Provincias el Pacto Federal para el empleo, la producción y el crecimiento. Como surge del texto de las disposiciones del Pacto Fiscal, éste se ha ocupado del grupo de impuestos considerados por las leyes de coparticipación como excluidos de las limitaciones que ellas establecen, omitiendo referirse al **impuesto a la transmisión gratuita de bienes**. Desconocemos las razones por las que no se tuvo en cuenta pactar y/o convenir respecto a impuestos ya derogados. El resultado está a la vista con la sanción de la ley de Educación de la Provincia de Buenos Aires y su incorporado impuesto a la transmisión gratuita de bienes.

El Ministerio de Economía⁴¹ refiriéndose a la relación Nación-Provincias, y en lo atinente al saneamiento fiscal expresa: "En el contexto del objetivo de consolidar el saneamiento fiscal y financiero provincial se establecieron cronogramas de metas fiscales en convenios específicos acordados entre la Nación y diversas Provincias." "Asimismo se ha logrado efectuar un seguimiento permanente de la ejecución del presupuesto de todas las Provincias, advirtiendo los posibles desvíos y proponiendo correcciones." En cuanto a los Sistemas Impositivos Provinciales: "En 1993 se ha logrado un avance significativo en la coordinación de los sistemas tributarios nacional y provinciales y en la unificación de los mismos entre Provincias, con la firma del Pacto Federal para el Empleo, La Producción y el Crecimiento"

Creemos que la sanción de esta ley por parte de la Provincia de Buenos Aires, no ha sido formulada dentro dicho contexto.

⁴¹ MINISTERIO DE ECONOMIA: Cambios estructurales en la relación Nación-Provincias. Bs. As., Lugar Editorial S.A. 1994, pág. 54.

Por lo expuesto, y dado lo "operativo" de la ley, creemos que se suscitarán innumerables planteos de inconstitucionalidad, los que de acuerdo a reiterada jurisprudencia a nuestro entender, prosperarían.

Opina GARCIA BELSUNCE⁴² *"Que la garantía de la legalidad es letra muerta en los ordenamientos tributarios positivos nacionales o locales y que en mérito a las leyes delegadas, con condicionamientos o sin ellos, se ha legitimado la transferencia de la facultad de crear tributos del poder legislativo al poder ejecutivo, borrándose así una garantía esencial a la tributación y por implicancia a la garantía de la inviolabilidad de la propiedad"*.

Cabe preguntarse si el título de este capítulo no debió ser: **¿Está vigente el impuesto en la Provincia de Buenos Aires?**

⁴² GARCIA BELSUNCE, Horacio A.: op. cit. en (37) pag. 129.

10. LA LEY 24.441. FIDEICOMISOS.

Con fecha 16/1/95 se publicó en el Boletín Oficial la ley 24441 que establece en el artículo 1º *Habrá fideicomiso cuando una persona (fiduciante) transmita la propiedad fiduciaria de bienes determinados a otra (fiduciario) quien se obliga a ejercerla en beneficio de quien se designe en el contrato (beneficiario), y a transmitirlo al cumplimiento de un plazo o condición al fiduciante, al beneficiario o al fideicomisario*

GROVES⁴³ refiriéndose al tema menciona: "Es con toda probabilidad la fuente más importante de elusión en el campo de elusión del impuesto en el campo del impuesto sobre el caudal relicto la utilización de los fideicomisos y de las facultades de designación para saltar una o más generaciones en el disfrute o la posesión de la propiedad". "El remedio para evitar la elusión o inhabilitación del impuesto sobre el caudal relicto mediante el empleo del sistema de las substituciones consiste en declarar imponible el traspaso del patrimonio del heredero gravado de restitución a sus substitutos".

En Estados Unidos el *Generation Skipping Tax*, que se podría traducir como impuesto al salteo generacional persigue evitar la elusión de los gravámenes sobre el acervo hereditario y la hijuelas.

El informe MEADE⁴⁴ al referirse al tema aclara que los fideicomisos se agrupan en tres categorías:

- A) Existen beneficiarios con derecho a percibir una renta (un "interés en la posesión").
- B) No hay beneficiario específico, es elegido por el fiduciario (fideicomiso discrecional)
- C) Están pensados para menores, el fiduciario dispone de las rentas para mantenimiento de los menores, acumulándose el resto.

Existen dos posibilidades, se puede: 1) Gravar el fideicomiso en sí como entidad separada (personificación) y 2) aplicar los impuestos con referencia a las circunstancias del beneficiario como si el fideicomiso no existiese (transparencia), aunque el fideicomiso tendrá que pagarse con cargo al fideicomiso.

⁴³ GROVES H.M.: "Finanzas Públicas" México, F. Trillas, 1965, pág.348.

⁴⁴ INFORME MEADE: op. cit. en (9), pág. 585.

MASCHERONI⁴⁵ menciona refiriéndose al instituto en cuestión y a un proyecto anterior de *Michelson*: Estos bienes al afectarlos a un fin o actividad específicos y diferenciados, son sustraídos de la universalidad patrimonial, "constituyendo -en cambio- una unidad patrimonial autónoma afectada a las responsabilidades emergentes de la operatoria garantida por el fideicomiso. Sin esa autonomía funcional, el fideicomiso no es practicable".

La ley de la Provincia de Buenos Aires que reimplantó el impuesto al enriquecimiento patrimonial a título gratuito, fue sancionada unos pocos días después, vemos que no contempla expresamente la figura del fideicomiso, y ésto, en virtud de la reforma que la ley 24441 también introdujo al Código Civil, también será motivo de discusiones y controversias cuando se pretenda gravar dentro de las hijuelas a los bienes "fideicomitidos".

⁴⁵ MASCHERONI, Fernando H.: "El fideicomiso como instrumento financiero", revista La Información, Junio 1995, No. 786, To. 71, pág. 1433.

11. CONCLUSIONES

11.1. OBJECIONES

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

1) La objeción clásica, de orden económico formulada por economistas como Adam Smith y Ricardo, es la que califica a este gravamen como 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 a parte del capital para pagar el impuesto. Es evidente que esta circunstancia 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 periodo que transcurre entre dos exacciones sucesivas por este título, corresponde, por lo general a varios años.

Por otra parte, la observación sería exacta para las tasas muy elevadas y que no permitieran efectuar distingos 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.

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 menguado en nada el progreso general.

3) Se argumenta también, diciendo que el impuesto sucesorio ataca a la familia. Especialmente se combate por muchos la imposición o gravamen de los descendientes. A este respecto se dice que el patrimonio de la familia estricta representa un patrimonio familiar común administrado por los padres, de modo que 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 la existencia económica del heredero. En muchos casos se hallan 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 superstite. Como se trata de una observación que solo 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 formas, o ambas a la vez. a) concediendo exenciones totales o parciales, o 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.

NEUMARK⁴⁶ refiriéndose a la diferenciación por grado de parentesco, entiende que si bien existe un imperativo ético-social, dicha diferenciación implica una violación deliberada del principio de igualdad. Menciona también que Tait niega los argumentos en favor de dicha diferenciación.

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 contributiva del heredero. Pueden resultar periodos desiguales, efectivamente, pero son personas diferentes las obligadas al pago.

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

5) Otra objeción que se 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 deben darse para que exista doble imposición: a) en primer término se requiere que el objeto del gravamen sea el mismo y

⁴⁶ NEUMARK, Fritz, "Principios de la Imposición", Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid 1974, pág. 129 y 185.

b) en segundo término idéntico sujeto. El objeto de 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, esta constituido por el causante, y en el impuesto sucesorio por los herederos y legatarios.

Como vemos, ninguna de las condiciones se cumple, por lo que doctrinariamente no podemos aceptar que exista problema de doble imposición desde el punto de vista jurídico. No obstante, existiría doble imposición desde un punto de vista económico.

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 carecen de eficacia contra el impuesto como institución, el mismo argumento podría formularse a cualquier tributo.

7) Se combate también este impuesto por la posibilidad de evasiones fiscales. Pero la legislación de los diferentes países evita esta posibilidad, ya que las dos formas posibles pueden ser remediadas: a) si se transmiten los bienes en vida, se aplica un impuesto a las donaciones. b) si los bienes se aportan a sociedades anónimas en que el capital representado por acciones al portador puede transmitirse por simple tradición, se aplica un impuesto en el momento del aporte o se implementa la nominatividad.

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

11.2. 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 acrecentamiento de capacidad contributiva del sujeto de la imposición por lo que la mayor parte de las veces no se le estima como demasiado gravoso.

2) Con respecto al contribuyente generalmente recae en el momento de mayor comodidad y acrecimiento de la capacidad contributiva, salvo casos de falta de liquidez.

3) 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) No es susceptible de traslación, confundiendo el contribuyente "de jure" con el "de facto". SOMERS⁴⁷ analiza la posibilidad de traslación por vía de mayores intereses obtenidos por los herederos que incrementaron su haber patrimonial -pese a la quita que significó el pago del impuesto-, pero concluye: "que cualquier traslación del impuesto que traten de hacer los herederos a través de tasa de interés más altas no es digno de tomarse en cuenta".

Terminado este análisis podremos aceptar que todo este conjunto de circunstancias hacen que el impuesto sucesorio sea uno de los gravámenes menos resistidos, lo que tiene gran trascendencia en materia impositiva.

Como conclusión, entendemos que el impuesto al enriquecimiento patrimonial a título gratuito debería formar parte de nuestro sistema tributario.

En el análisis primario que surge del cuadro de páginas 34/37, puede observarse que nuestro país siempre ocupa un lugar dentro de los minoritarios; no se hallan gravadas las ganancias de capital como en la mayoría de los países desarrollados; hasta la sanción de la ley de la Provincia de Buenos Aires, tampoco se gravaban las herencias ni las donaciones. Sólo 15 países sobre 105 de la muestra gravan al patrimonio neto y a las herencias y donaciones.

En la mayoría de los países la imposición patrimonial en general no tiene gran significación dentro de la recaudación. Menos aún la tienen los gravámenes sobre herencias y sucesiones

La baja recaudación no debería ser un obstáculo para decidirse por la reinserción del impuesto en nuestro país.

⁴⁷ SOMERS, Harold: "Finanzas Públicas e Ingreso Nacional", Fondo Cultura Económica, México 1961, pág. 327 y ss.

Un análisis profundo sobre el tema, -para lo cual debería convocarse a figuras representativas tanto del gobierno Nacional y Provincial, como de los juristas y tributaristas, podría mejorar la *sistemática tributaria*.

No obstante, deben tenerse en cuenta los argumentos mencionados en este trabajo, respecto a la eficiencia de la administración fiscal.

12. PROPUESTA

El impuesto al enriquecimiento patrimonial a título gratuito sobre herencias, legados y donaciones, de acuerdo a nuestro criterio, debe integrar el sistema tributario argentino.

El gravamen que se propone tendría la siguiente estructura:

Impuesto nacional coparticipable con las Provincias. La asignación del producido a las distintas jurisdicciones no seguiría los lineamientos del actual régimen de coparticipación, aplicándose en cambio un mecanismo de distribución basado exclusivamente en el criterio de territorialidad para todos los bienes.

Gravar los bienes a nivel mundial, siguiendo los lineamientos de la imposición a la renta y a los bienes personales, debidamente reglamentados, contemplando los criterios más generalizados de "domicilio" y "residencia". Es por ello que deberían suscribirse convenios para evitar la doble imposición con países que adopten igual sistema de imposición. Admitir cuando sea necesario créditos fiscales, cuyo monto no podrá superar el incremento de la obligación tributaria producto de la incorporación de los bienes en el exterior.

Gravar las hijuelas con tasas progresivas, que contemplen el grado de parentesco y el monto de la hijuela, favoreciendo al cónyuge e hijos, el nivel de las alícuotas deberá oscilar entre un 5 % y un 20%.

En el caso de bienes que hubieran pagado el impuesto al enriquecimiento, y ocurriera en un lapso, por ejemplo entre 5 y 15 años, una nueva transmisión por causa de muerte entre cónyuges o parientes en línea recta, podrá recurrirse a una rebaja de impuesto escalonada hasta un 50 % aplicada en función del tiempo transcurrido, usándose preferentemente porcentuales decrecientes.

Debe establecerse mínimos no imponibles en forma diferenciada según el grado de vocación hereditaria; estos mínimos deben ser los suficientemente razonables para no alcanzar a los patrimonios de escasa magnitud excluyendo el "bien de familia".

El impuesto a aplicar a donatarios que hubiesen recibido a través del tiempo "anticipos de herencia" del mismo donante, surgiría de la acumulación de dichas donaciones -que encuadraría posiblemente en una escala superior del gravamen- restándose del impuesto determinado los anticipos abonados en cada oportunidad. Puede fijarse para estas situaciones un límite temporal no menor a 10 años.

En el caso de donaciones efectuadas por ante Escribano, es conveniente que la percepción del impuesto se realice mediante retención en la fuente. Si por tratarse de bienes no registrables, la transmisión se hiciera en forma privada, el donatario es responsable del impuesto mediante autodeclaración. Puede preverse asimismo, que el donante sea solidariamente responsable. A fin de evitar posibles maniobras que faciliten "blanqueos" de capital, puede instrumentarse un sistema de Agente de Información.

Para el caso de que parte del acervo hereditario antes de la partición estuviera formado por empresas en marcha, y no existieran fondos líquidos (seguros de vida, etc.) debe admitirse un amplio plan de facilidades que evite la disolución de la pequeña empresa o explotación por la necesidad de liquidar bienes para afrontar el impuesto.

Respecto a valuación de bienes adoptar las pautas del actual impuesto a los bienes personales. Al utilizarse el criterio de valuar a costo actualizado determinados bienes se puede estar gravando ganancias de capital que, en la medida que no estén integradas al impuesto a las ganancias o gravadas en forma específica, en ambos casos en la última declaración del causante, no produciría doble imposición.

El impuesto se liquida mediante autodeclaración, con vencimientos para enriquecimientos por causa de muerte al año de ocurrido el hecho, y para los actos entre vivos al mes de producidos.

Dado que la base de partida para la referida liquidación es la última declaración jurada del causante, la declaración para el impuesto al enriquecimiento se torna a su vez para el fisco en un elemento imprescindible para el control cruzado con los impuestos a las ganancias y a los bienes personales.

Al adoptarse la imposición de los bienes a nivel mundial, una vez deducidos los créditos de impuesto que pudieran efectuarse, el remanente neto es el coparticipable en función de la relación de bienes de cada jurisdicción con el total.

Son condiciones necesarias e imprescindibles para la mejor aplicación del impuesto, la subsistencia del régimen de nominatividad de acciones recientemente restablecido, y la existencia de catastros adecuados con la debida unificación de criterios en la fijación de valuaciones fiscales, y su permanente actualización.

Los fiscos locales, deberían comprometerse a no sancionar impuestos sobre los enriquecimientos a título gratuito, y derogar cualquiera que se hubiera establecido.

Entendemos, que el impuesto al enriquecimiento patrimonial a título gratuito cumple con los requisitos que hacen al principio de la capacidad contributiva y también al del beneficio, aumentando la progresividad global del sistema tributario. Pese a que la recaudación esperada con un gravamen de este tipo generalmente no es relevante, complementa la imposición directa, desde hace bastante tiempo desplazada por los impuestos a los consumos, y puede coadyuvar al mejoramiento en la recaudación de los impuestos a las ganancias y sobre los bienes personales.

BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

- AHUMADA, Guillermo, "Interpretación política de los impuestos sucesorios", en Revista de la Universidad Nacional de Córdoba, 1931.
- BELTRAN FLOREZ, "El impuesto sobre las herencias" Barcelona, Bosch 1945.
- CAMARA DE DIPUTADOS, Diario de sesiones, 17/10/73.
- CAMARA DE DIPUTADOS (Prov. Bs.As.): Diario de sesiones, 22/12/94.
- CORREA, F.E., Cámara de Diputados, Diario de sesiones 19/6/23.
- DALTON, Hugh, "Principios de Finanzas Públicas" Bs.As., De Palma, 1948.
- DIAZ, Vicente O., "Reflexiones acerca de una posible reimplantación del impuesto a las transmisiones patrimoniales a título gratuito" en Revista La Información, T°XLVIII.
- ERNST & YOUNG, "Worldwide Personal Tax Guide" Nueva York 1992.
- FALLOS: En Revista Derecho Fiscal XXXI, jul-dic. 1981.
- FALLO: En Revista Derecho Fiscal XXXIII, jul-dic. 1982
- GALBRAITH, John K., "La Fe Fundante: La riqueza de las naciones, de Adam Smith", en Anales de un liberal impenitente, T°1 Temas económicos. 1982, Gedisa.
- GARCIA BELSUNCE, Horacio A., "Temas de Derecho Tributario" Bs.As., Abeledo Perrot 1982.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M., "Impuesto a la transmisión gratuita de bienes" Bs.As., El Ateneo, 1937.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M., "Concepto y desarrollo del impuesto" en Impuestos, Teoría y Práctica de su aplicación, Tomo II, Colegio de Graduados en Ciencias Económicas. Bs.As., Imprenta López 1956.
- GOODE, Richard, "El impuesto sobre la renta" Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid 1973.
- GROVES, H.M., "Finanzas Públicas" México F.Trillas, 1965.
- GRUN, Ernesto, "Impuesto al enriquecimiento patrimonial gratuito" Bs.As., Abeledo Perrot, 1975.
- GRUN, Ernesto, "Una insólita pretensión tributaria. El nuevo impuesto a la transmisión gratuita de bienes" en Revista Impuestos T°LIII-A.
- GRUN E. - BRANDSTADTER C., "Los nuevos impuestos al patrimonio y a los capitales" en Revista La Información, T°XXXIII, 1976.
- I.F.A. Cahiers de Droit International, Volumen LIII, Tomo II.
- I.F.A. Cahiers de Droit International, Volumen LXIVa.
- I.F.A. Cahiers de Droit International, Volumen LXXb.
- INFORME BRADFORD, "Propuestas para una reforma tributaria básica", Instituto de Estudios Fiscales Madrid 1986.
- INFORME CARTER, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid 1976, Volumen I, Tomos 1 y 2.
- INFORME MEADE, "Estructura y reforma de la imposición directa", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1980.
- JARACH, Dino, "Impuesto sobre el Patrimonio y las Sucesiones y Donaciones", en Reforma Tributaria para América Latina. Programa conjunto de Tributación - OEA, BID, CEPAL, Washington DC, Union Panamericana, 1964.
- JARACH, Dino, "El impuesto a la transmisión gratuita de bienes y su reglamentación" en Revista La Información, T° XVII, ene-jun 1968.
- JARACH: Dino, "Los límites territoriales de los impuestos a las sucesiones y al patrimonio en la República Argentina", en Revista La Información, T°XXI, ene-jun 1970.
- JARACH, Dino, "Finanzas Públicas y Derecho Tributario", Bs.As., Ed.Cangallo, 1983.

- LITVAK J. - GEBHARDT J., "Impuestos sobre los capitales y sobre el Patrimonio Neto", Bs.As. 1988.
- MACON, Jorge, "Las Finanzas Públicas Argentinas Período 1950-80", Bs.As., Macchi 1985.
- MASCHERONI, Fernando H., "El fideicomiso como instrumento financiero" (En Revista La Información, Junio 1995 Nº 786, Tº71).
- MINISTERIO DE ECONOMIA, Cambios estructurales en la relación Nación Provincias. Bs.As., Lugar Editorial S.A. 1994.
- MUSGRAVE R.A. - MUSGRAVE P.B., "Hacienda Pública Teórica y Aplicada" Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1983.
- NEUMARK, Fritz, "Principios de la Imposición", Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid 1974.
- OCDE: "Draft Double Taxation, Convention on Estates and Inheritances", Report of the O.E.C.D Fiscal Committee.
- PALACIOS, Alfredo L., Cámara de Diputados, Diario de sesiones 27/6/04.
- PALACIOS, Alfredo L., Cámara de Diputados, Diario de sesiones 11/9/14.
- PRAYONES, Eduardo, "Nociones de Derecho Civil", Bs.As., Centro de Estudiantes de Derecho, 1915.
- REIG, Enrique J., "Sistemática Tributaria" Anales de la Asociación Argentina de Derecho Fiscal, Bienio 68-69.
- ROSS BRAVO, Jaime, "Aspectos Generales de la Imposición al Patrimonio" Boletín DGI 316.
- SCALONE, Enrique, "Los impuestos sobre manifestaciones patrimoniales de riqueza" Informe de relatoría Tema II 1er. Congreso Tributario del CPCECF.
- SCHINDEL, Angel, "El impuesto sustitutivo a la transmisión gratuita de bienes", Bs.As., Macchi, 1971.
- SELIGMAN, Edwin R., "El impuesto progresivo en la teoría y en la práctica" Madrid 1913.
- SENADO DE BUENOS AIRES: Diario de sesiones, 22 y 23/12/94.
- SOMERS, Harold, "Finanzas Públicas e Ingreso Nacional", Fondo de Cultura Económica, México 1961.
- TELLAS, Sara D., "El impuesto sobre donaciones y herencias: Consideraciones doctrinarias" En Derecho Fiscal, TºXL, ene-jun 1986.
- TREVISAN, E.G., "El impuesto a las herencias y demás transmisiones de bienes a título gratuito".
- VICCHI, Juan C., "El impuesto sobre el Patrimonio Neto algunas consideraciones" Trabajo presentado en el 1er. Congreso Tributario del CPCECF, 1993 Interamericana Gráfica SA.
- VIDAL HENDERSON, Enrique, "El impuesto a los activos empresariales" Teoría y experiencias. (Versión preliminar). Trabajo presentado en representación del CIET, ante el 1er. Congreso Tributario del CPCECF, 1993 Interamericana Gráfica.
- WEINBERG, Gregorio, "Debate parlamentario sobre la ley 1420" Bs.As., Raigal 1956, nota de la editorial.
- WILHELM, Salomón S., "El impuesto a las herencias" Periódico Económico Tributario, 31/5/95.