

Universidad de Buenos Aires  
Facultad de Ciencias Económicas  
Escuela de Estudios de Posgrado

---

**CARRERA DE ESPECIALIZACIÓN EN  
TRIBUTACIÓN**

---

**TRABAJO FINAL DE ESPECIALIZACIÓN**

---

Impuesto sobre los bienes personales. El sujeto pasivo  
y su responsabilidad fiscal.

---

**AUTOR: PAULA GABRIELA MONTANO**

**TUTOR: JORGE GEBHARDT**

**ABRIL 2020**

---

## Resumen

La Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales – Ley 23.966 (LIBP) enumera una diversidad de sujetos del gravamen. Por una parte, el artículo 17° de esa ley establece que serán sujetos las personas humanas y las sucesiones indivisas, dejando la definición de tales conceptos a otras normas del derecho privado y/o tributario. Por otra parte, el artículo incorporado a continuación del 25° establece como responsables sustitutos a determinadas sociedades del país cuando sus accionistas sean algunos de los sujetos enumerados en ese artículo. Finalmente, el artículo 26° define otros supuestos de sujeción al gravamen: los sujetos responsables de deuda ajena, quienes actuarán en forma sustituta a los responsables del gravamen en determinados casos.

Adicionalmente, la Ley de Procedimiento Tributario – Ley 11.683 (LPT) establece sujetos responsables solidarios, subsidiarios y sustitutos; modificando o adicionando sujetos en la relación tributaria entre el responsable y el Estado.

Existe así, una cantidad de sujetos en el tributo bajo análisis más allá del contribuyente, que es quien tiene la titularidad del hecho imponible.

Ante la diversidad de sujetos que presenta el impuesto sobre los bienes personales y los que, por solidaridad, subsidiaridad y/o sustitución agrega la LPT, el objetivo principal de este trabajo es plantear alguna reforma en la normativa que permita simplificar la red de sujetos que se encuentran obligados al ingreso del tributo.

Como objetivo secundario, considero necesario dilucidar y clarificar la responsabilidad que a cada uno le atañe y bajo qué situaciones.

Una posible solución al problema de la complejidad de los sujetos del impuesto sobre los bienes personales es la modificación del artículo 17°, incluyendo una definición más concreta de los sujetos involucrados en el tributo.

También podrían realizarse cambios en el decreto reglamentario para contemplar ciertos casos que quedan librados a la complementariedad de las normas del derecho tributario (por ejemplo, sujeción al tributo de menores e incapaces).

Por último, deberá analizarse la eliminación del artículo incorporado a continuación del artículo 25° o su modificación para que las sociedades locales sólo sean responsables sustitutos de aquellos sujetos radicados en el exterior.

**Palabras clave:** National Taxation, Tax Law, Capital Taxation, Wealth Tax

### **Glosario**

- AFIP: Administración Federal de Ingresos Públicos
- Art.: Artículo.
- BO: Boletín Oficial
- CCCN: Código Civil y Comercial de la Nación – Ley 26.994
- CNACAF: Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal
- CSJN: Corte Suprema de Justicia de la Nación
- DGI: Dirección General Impositiva
- Inc. Inciso
- LIBP: Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales – Ley 23.966
- LIG: Ley del Impuesto a las Ganancias – Ley 20.268
- LPT: Ley de Procedimiento tributario – Ley 11.683
- TFN: Tribunal Fiscal de la Nación

## Índice

<b>INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>5</b>
<b>MARCO TEÓRICO .....</b>	<b>8</b>
<b>1) Sujetos de los tributos.....</b>	<b>8</b>
<b>2) Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales .....</b>	<b>10</b>
a) Introducción al impuesto - Justificación teórica.....	10
b) Características .....	11
c) Objeto.....	12
d) Sujetos (artículo 17°) .....	13
e) Responsables sustitutos del artículo incorporado a continuación del artículo 25° .....	16
f) Responsables sustitutos del artículo 26° .....	21
g) Otro caso de responsabilidad sustituta: menores o pupilos .....	22
h) El impuesto sobre los bienes personales en otros países .....	23
i) El futuro del impuesto en nuestro país .....	24
<b>3) Ley de Procedimiento Tributario.....</b>	<b>25</b>
a) Complementariedad de esta norma con leyes que establecen tributos .....	25
b) Sujetos en la Obligación Tributaria.....	26
c) Responsables por deuda propia (artículo 5°).....	28
d) Responsables por deuda ajena (artículo 6°) .....	30
e) Responsables en forma personal y solidaria (artículo 8°) .....	33
<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>37</b>
<b>REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>41</b>

## Introducción

El impuesto sobre los bienes personales parece, a simple vista, un impuesto de fácil determinación y en el imaginario colectivo sólo alcanza a los ricos. Sin embargo, mi experiencia profesional me demostró que este impuesto pone bajo su ala a un número de contribuyentes o posibles contribuyentes mucho más amplio que los denominados “ricos”. Y más aún, presenta una amplia variedad de situaciones que, a priori, no se encuentran legisladas en el corto texto de la ley 23.966.

Cuando los profesionales nos enfrentamos a la tarea de la determinación del impuesto sobre los bienes personales para distintos contribuyentes nos encontramos con ciertas cuestiones que no son del todo claras en la legislación y sobre las cuales no hay mucha bibliografía.

Todo tributo tiene un sujeto activo, el Estado, y un sujeto pasivo, quien debe dar cumplimiento del tributo. Este último es definido en la ley que da origen a la obligación tributaria y puede ser el propio contribuyente o un sujeto que esa ley designe para ello.

Analizaré en este trabajo los distintos sujetos pasivos del Impuesto sobre los Bienes Personales y el alcance de la solidaridad en la responsabilidad fiscal de los sujetos que, a tal efecto, designa la Ley de Procedimiento Tributario; ya que esta conjunción de normas en cuanto a la determinación de uno de los elementos básicos de todo gravamen, como son los sujetos, torna compleja la determinación del sujeto sobre quien recae la obligatoriedad del ingreso del gravamen.

Para un mejor entendimiento, en la primera parte del trabajo se definirán quiénes son los sujetos de la relación tributaria (sujeto activo y sujeto pasivo) y se desarrollarán los conceptos de responsables por deuda propia y por deuda ajena.

Luego, como este trabajo se centra en el Impuesto sobre los Bienes Personales, se dedicará la siguiente parte a conocer las principales características del tributo que nos permitirán tener un acabado conocimiento de las personas (humanas o ideales) que se encuentran sujetas a este impuesto. En este apartado se pretende desarrollar la justificación de la inclusión de este tipo de tributos en la legislación argentina, la descripción del objeto y de los sujetos que enuncia la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales. Cuando sea necesario, y ante la falta de definiciones en la ley y en su decreto reglamentario, se traerá a colación lo dispuesto por otras normas de carácter tributario o por otras normas del derecho argentino, como, por ejemplo, el Código Civil y Comercial de la Nación.

El artículo 17° de la LIBP establece que serán sujetos las personas humanas y las sucesiones indivisas, dejando la definición de tales conceptos a otras normas del derecho privado y/o tributario. Y limita la tributación de estos sujetos en función a si tienen residencia en el país, en cuyo caso incluirán los bienes del país y del exterior; y si tienen residencia en el exterior, caso en que incluirán sólo los bienes del país. Cabe recordar que esta es una de las modificaciones más importantes en cuanto a la definición del sujeto que incorporó la ley 27.541 publicada el 23.12.2019 con vigencia para los ejercicios fiscales 2019 y siguientes. Con anterioridad, el criterio de sujeción era el domicilio de la persona o sucesión indivisa, pero ¿qué significa domicilio? Era un concepto fundamental en la determinación del sujeto que el legislador tampoco incluyó en el texto y el decreto reglamentario en su art. 1 remitía a su vez al concepto delineado por la ley de procedimiento tributario. El texto actual de la norma remite al concepto de residencia de la Ley del Impuesto a las Ganancias, por lo que el vacío legal queda subsanado.

La gran variedad de las formas jurídicas que pueden presentarse (casi tan amplias como el universo de sujetos) nos hace pensar que podrían suscitarse situaciones de doble imposición si, por ejemplo, un sujeto local tuviera participación en estructuras jurídicas del exterior que poseen bienes en Argentina o títulos-valores del país.

Por otra parte, el artículo incorporado a continuación del 25° establece como responsables sustitutos a determinadas sociedades del país cuando sus accionistas sean personas humanas o sucesiones indivisas domiciliadas en el país o cualquier sujeto domiciliado en el exterior. En este punto se presenta la interrogante respecto a si la obligación del responsable sustituto, a quien la ley impone la obligación del ingreso del gravamen pero claramente no es el sujeto de derecho, puede compensarse con saldos a favor que aquel tenga contra el organismo fiscal. Otra interrogante que se genera, ya en el plano teórico y no tanto práctico, es si corresponde que el contribuyente de derecho (y de hecho al tener el responsable sustituto la facultad de repetir contra este el impuesto abonado) tribute un impuesto con una alícuota fija sólo por ser titular de acciones o participaciones en el capital de sociedades cuando su capacidad tributaria podría no ser digna de abonar dicho impuesto si la sujeción de estos bienes fuera en su propia cabeza.

Finalmente, el artículo 26° incorpora a los sujetos responsables de deuda ajena, quienes actuarán en forma sustituta a los responsables del gravamen cuando estos sean sujetos domiciliados o radicados en el exterior y posean bienes en el país.

Adicionalmente, la Ley de Procedimiento Tributario establece sujetos responsables solidarios, subsidiarios y sustitutos; modificando o adicionando sujetos en la relación tributaria entre el responsable y el Estado.

Existe así, una gran falta de definiciones en el texto legal y un complejo entramado de estructuras que tornan al Impuesto sobre los Bienes Personales un tributo de difícil determinación.

De esta manera se advierte una cantidad de sujetos en el tributo bajo análisis más allá del contribuyente, que es quien tiene la titularidad del hecho imponible. Por ello, en el apartado siguiente se analizarán, bajo el ala de la Ley de Procedimiento Tributario, a los sujetos por deuda propia y a los sujetos por deuda ajena, siendo estos últimos aquellos que poseen responsabilidad solidaria, subsidiaria y/o sustituta respecto al ingreso del gravamen. Para ello, se enunciarán los artículos 5°, 6° y 8° de esa ley con sus correspondientes artículos complementarios, teniendo especial interés en aquellos casos que influyen en el gravamen que se analiza.

En este trabajo se desarrollará no sólo el aspecto normativo, sino que se incluirán las opiniones de referentes en la materia. Adicionalmente se incluirá la evolución de la jurisprudencia, analizando similitudes y discrepancias entre las distintas instancias (tanto administrativas como judiciales).

Este trabajo tiene como objetivo la clarificación, para el especialista en tributación, de uno de los aspectos más importantes de todo tributo como son los sujetos.

Ante la diversidad de sujetos que presenta el Impuesto sobre los Bienes Personales y los que, por solidaridad, subsidiaridad y/o sustitución agrega la Ley de Procedimiento Tributario, el objetivo principal de este trabajo es plantear alguna reforma en la normativa que permita simplificar la red de sujetos que se encuentran obligados al ingreso del tributo.

Como objetivo secundario, considero necesario dilucidar y clarificar la responsabilidad que a cada uno le atañe y bajo qué situaciones.

Se pretende describir las posibles soluciones a la problemática planteada mediante lo que pretende ser una recomendación de reforma fiscal. Para ello se buscará explicar las modificaciones en la legislación que, en forma conjunta o separada, permitirán precisar a los sujetos del impuesto y simplificar la tarea del contribuyente y del organismo de fiscalización.

Finalmente, se expondrán las conclusiones respecto al actual alcance de la responsabilidad que recae sobre cada sujeto del impuesto, esté nominado o no en la ley del gravamen.

## Marco teórico

### 1) Sujetos de los tributos

La relación tributaria tiene dos sujetos:

- a) El Estado, que es el sujeto activo y titular de la potestad tributaria; y
- b) El sujeto pasivo

Se entiende a la relación tributaria como “el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y el sujeto obligado a la prestación” (Villegas, 1995, p. 246)

El Estado ejecuta su papel como sujeto de la relación tributaria a través de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP). La AFIP es un ente autárquico dependiente del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, cuya principal función es la “*ejecución de la política tributaria y aduanera de la Nación aplicando las normas legales correspondientes*” según surge del artículo 3° del Decreto 618/1997.

Dice Dino Jarach (1982) que alrededor de la relación jurídica tributaria “*...están las relaciones jurídicas accesorias entre el sujeto activo de la relación tributaria, de un lado y el sujeto pasivo principal, contribuyente u otros sujetos pasivos, relaciones cuya finalidad directa e inmediata es la de garantizar el cumplimiento de la obligación principal...*” (p.13 y 14).

En palabras de Giuliani Fonrouge y Navarrine (2010), el sujeto pasivo es “*la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor (contribuyente) o un tercero*” (p. 355). Desde el punto de vista de la titularidad de la responsabilidad tributaria, la doctrina los clasifica en:

- Responsable por deuda propia (contribuyente)
- Responsable por deuda ajena

Al respecto, Jarach (1983) observa que se realiza una “*diferenciación entre el verdadero contribuyente, al que la ley le atribuye la titularidad del hecho imponible, de acuerdo con los conceptos ya desarrollados, y los demás sujetos a los que la ley extiende la obligación de pagar el tributo con diferentes grados de responsabilidad, que pueden variar desde la responsabilidad solidaria sin condiciones, a la responsabilidad solidaria supeditada a la verificación de ciertos supuestos, a la responsabilidad subsidiaria y a la responsabilidad sustituta*”(p. 392).



Villegas (1995) señala que el responsable por deuda propia es *“el destinatario legal tributario que debe pagar el tributo al fisco. Al estar a él referido el mandato de pago tributario, pasa a ser el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria principal”* (p. 257).

En cambio, en opinión del mismo autor, en el caso del responsable por deuda ajena *“no excluye de la relación jurídica tributaria principal al destinatario legal tributario y se lo mantiene en su polo negativo (conservando – por tanto – el carácter de “contribuyente”). Pero se ubica a su lado a un tercero ajeno a la producción del hecho imponible y se asigna – también a ese tercero – el carácter de sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria principal”* (p. 258).

La ley otorga este carácter de sujetos pasivos directos a terceros ajenos a la verificación del hecho imponible, con el fin de asegurar la normal y oportuna recaudación de los tributos.

Los responsables por deuda ajena pueden diferenciarse en:

- Responsables solidarios: cumplen con la obligación tributaria con su propio dinero y se encuentra “al lado” del contribuyente.
- Responsables sustitutos: deben cumplir con la obligación tributaria “por el contribuyente” y con el dinero de este. Ocupa el lugar del contribuyente sustituido.

Según Jarach (1982), se desprenden 3 consecuencias de la relación jurídica de los responsables por deuda ajena con el hecho imponible:

- a) Mientras no hace falta una norma positiva para determinar el deudor principal, los otros sujetos, al contrario, son tales porque la ley tributaria explícitamente los determina.
- b) El contribuyente se distingue de los otros obligados porque a él y no a los otros corresponde la causa del tributo.
- c) El criterio de atribución del hecho imponible al contribuyente es necesariamente económico; en cambio, para los otros obligados el criterio de atribución debe resultar explícitamente de la ley y puede ser de cualquier naturaleza.

Resumiendo, podemos decir que quien posee capacidad jurídica tributaria es el contribuyente, quien verifica la realización del hecho imponible. Estos sujetos pueden o no tener capacidad contributiva, es decir, aptitud económica de pago. Es por ello que el legislador designa a un responsable para el ingreso de las sumas adeudadas por el contribuyente.

## 2) Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales

### a) Introducción al impuesto - Justificación teórica

Existen 2 teorías para determinar en qué medida una persona debe contribuir a las arcas del Estado. Estas teorías son: teoría del beneficio y teoría de la capacidad contributiva, siendo esta última la de mayor aceptación doctrinaria. De acuerdo con esta teoría, *“cada persona debe contribuir (...) en función de sus posibilidades o capacidad económica, siendo tres las formas de medir dicha capacidad: la renta, el consumo o el patrimonio”* (Fenochietto, 2006, p.707).

Entre las distintas clasificaciones del impuesto al patrimonio, la más importante es la distinción entre impuestos patrimoniales generales o específicos, siendo los primeros los que alcanzan la totalidad del patrimonio mientras que los segundos gravan sólo determinados bienes, como por ejemplo el impuesto inmobiliario o el impuesto sobre los automotores.

Los impuestos patrimoniales específicos han quedado, en Argentina, bajo la órbita de las administraciones provinciales y/o municipales, motivo por el cual no fijaré mi atención sobre este tipo en el presente trabajo.

La ventaja de los impuestos patrimoniales generales es que disminuyen la brecha entre las bases imponibles de consumo y de ingreso, puesto que el ingreso que no se consume pasa a formar parte del patrimonio del sujeto y queda alcanzado por el tributo. Como señala Gebhardt (2009), *“tratándose de gravámenes anuales con tasas moderadas, deberían ser soportados con la renta que produce el patrimonio. Siendo que su magnitud recaudatoria es escasa, no sería esta su finalidad primordial, sino la complementariedad con el impuesto a la renta”* (p. 34). Desde el punto de vista de la equidad, la imposición al patrimonio se justifica en función de la utilidad que le otorga a sus poseedores. Sin embargo, numerosos autores se han expresado en contra de este tipo de impuestos, tal es el caso de Due y Friedlaender (1981), quienes han concluido que al impuesto a la propiedad se lo condena en todas partes como injusto y regresivo, como un obstáculo al desarrollo económico. En igual sentido ha criticado David Ricardo a este tipo de tributos por resultar inequitativa la doble imposición que generan en conjunto con el impuesto a la renta, dado que esta es gravada al momento de su obtención y luego se grava al mantenerse como una inversión patrimonial.

## **b) Características**

Entre 1972 y 1989, en Argentina regía un impuesto al patrimonio neto que fue reemplazado por el actual en 1991 (con diversas modificaciones desde entonces) impuesto sobre los bienes personales, que alcanza los activos de una persona, permitiendo sólo la deducción de las deudas contraídas para compra, construcción o mejora de los inmuebles destinados a casa habitación del contribuyente. Esto implica que sea un impuesto menos equitativo, ya que contribuyentes con patrimonio neto cero o negativo podrían estar ingresando un mayor impuesto que contribuyentes con patrimonio neto superior. Comenta Vicchi (1994) que *“el hecho de no contemplar las deudas a efectos de la determinación del gravamen, si bien impide el ahucamiento de su base imponible, implica una medición distorsionada de la real capacidad contributiva”* (p. 8).

Por cuestiones de practicidad, la cuantificación de este tributo debe realizarse a una fecha determinada, sin tener en cuenta el momento de incorporación al patrimonio de los bienes que lo componen, circunstancia que lo caracteriza como instantáneo.

Es un impuesto de tipo real, ya que no tiene en consideración los aspectos del contribuyente ni admite deducciones personales, más allá de la mencionada ut supra. Como señala Gebhardt (2009), *“económicamente, la no deducción de las deudas choca con la elección de las formas de financiación de los negocios y de las inversiones. Desde el punto de vista de la técnica tributaria y de los principios de la imposición, la detracción del pasivo es necesaria a los efectos de evitar la doble imposición que se produciría al gravarse simultáneamente a deudor y acreedor”* (p. 64).

Hasta la reforma tributaria del año 2016, era un impuesto con un mínimo exento y tasas progresivas. Esto le otorgaba una mayor equidad puesto que contribuyentes con mayores patrimonios ingresaban un mayor impuesto (progresividad), aunque corresponde aclarar que tanto el mínimo exento como la escala de las tasas no habían acompañado el período inflacionario vivido en el país. Desde ese período fiscal se reemplazó el mínimo exento por el mínimo no imponible y hasta el período fiscal 2018 se aplicó una tasa única del impuesto sobre el importe que supere ese mínimo no imponible. De este modo, se había perdido todo rastro de progresividad en el impuesto. No obstante, entendemos que la adopción de un mínimo no imponible influye también en razones de buena administración fiscal, al concentrar la fuerza fiscalizadora en contribuyentes de mayor capacidad contributiva. Este mínimo no imponible debería guardar relación con un patrimonio adecuado para un nivel de vida decoroso. Con la reforma de la ley 27.541 (diciembre 2019)

se volvió al esquema de tasas progresivas y se establecieron tasas progresivas diferenciales para los bienes situados en el exterior. Adicionalmente, para determinaciones de ejercicio 2019 y posteriores aplica, sólo para inmuebles destinados a casa habitación, la deducción de un mínimo no imponible de \$ 18.000.000.

### **c) Objeto**

En Argentina, como surge del artículo 16° de la LIBP, el impuesto se aplicará en todo el territorio de la Nación y que recaerá sobre los bienes existentes al 31 de diciembre de cada año, situados en el país y en el exterior (esto último con las limitaciones que analizaré en el apartado siguiente).

Este artículo contiene en su escueta redacción los conceptos que definen el impuesto, lo que nos lleva a desmembrarlo de la siguiente manera:

En primer lugar, aunque al final del texto, la ubicación de los bienes. Esta redacción está incompleta sin la lectura del artículo siguiente, donde se mencionan los sujetos. Dejaremos su análisis para el apartado siguiente de este trabajo.

Por otra parte, el carácter estático de la medición de la base imponible. Deben considerarse los bienes a una fecha determinada sin atender a los movimientos del período.

Por último, el impuesto sobre los bienes personales grava a los “bienes”, no haciéndose mención en el hecho imponible al patrimonio (bruto o neto). Ahora bien, la LIBP no define la expresión “bienes”, así como tampoco lo hace su decreto reglamentario u otra norma de inferior jerarquía.

Como explicita De Araujo Falcao (1964) “... *al afirmarse que el hecho generador debe estar caracterizado en la ley tributaria, en modo alguno se olvida que la identificación, la revelación, la declaración de tales características legales, puede obtenerse mediante la llamada interpretación extensiva*” (p. 24).

No podrían aplicarse las normas de los Códigos de fondo, que consideran bienes a los derechos reales, a menos que haya una remisión directa de la ley a ellos; situación que no ocurre, como hemos analizado. Por tal motivo, en principio, los derechos reales no se encuentran alcanzados con el tributo. Sin embargo, el último párrafo del inciso a) del artículo 22 de la LIBP establece como excepción la valuación de los derechos reales sobre inmuebles “*en los supuestos de cesión gratuita de la nuda propiedad con reserva del usufructo, el cedente deberá computar, cuando corresponda a los fines de este impuesto, el valor total del inmueble, determinado de acuerdo con las normas de este inciso. En los casos de cesión de la nuda propiedad de un inmueble por contrato oneroso con reserva de*

*usufructo se consideraran titulares por mitades a los nudos propietarios y a los usufructuarios*". Es decir, en casos de reserva de usufructo, es el usufructuario quien debe incorporar el bien inmueble en su determinación del tributo, aún no sienta el nudo propietario del inmueble.

No obstante esta importante consideración, la LIBP enumera los bienes situados en el país y situados en el exterior en sus artículos 19 y 20, respectivamente.

En el año 1993, en las XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Lima), se concluyó que sólo debería gravarse la suma algebraica del conjunto de bienes y derechos de contenido económico apreciable pecuniariamente, con exclusión de aquellos inherentes a la persona, tales como el honor, la fama y las aptitudes personales. Estas recomendaciones fueron receptadas por nuestra legislación.

Recomiendo al lector la consulta de los artículos 19 y 20 para una acabada comprensión de los bienes alcanzados por el impuesto.

#### **d) Sujetos (artículo 17°)**

El artículo 17° de la ley enuncia 2 tipos de sujetos:

a) Las personas físicas domiciliadas en el país y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo, por los bienes situados en el país y en el exterior.

b) Las personas físicas domiciliadas en el exterior y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo, por los bienes situados en el país.

Una breve aclaración es que el texto legal menciona a las "personas físicas" cuando se refiere a las "personas humanas".

La reforma introducida por la ley 27.541 en su artículo 30 estableció la modificación del Título VI de la ley 23.966 de la siguiente manera: *"el sujeto del impuesto se regirá por el criterio de residencia en los términos y condiciones establecidos en los artículos 119 y siguientes de la ley de impuesto a las ganancias (t.o. 2019), quedando sin efecto el criterio de 'domicilio'*".

A su vez, la reglamentación efectuó una aclaración, ya que se menciona un artículo que con el ordenamiento del texto legal del Impuesto a las Ganancias quedó desactualizado en el cuerpo legal, entonces en el artículo 13 del Decreto 99/2019 se dijo que *"toda referencia que efectúen las normas legales, reglamentarias y complementarias sobre el nexo de vinculación "domicilio" con relación al impuesto sobre los bienes personales, debe entenderse referida a "residencia" de conformidad a lo previsto en el artículo 116 y*

*siguientes de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones”.*

La ley 27.541 no ha modificado la redacción del artículo 17, por lo que su lectura en forma autónoma (sin la comprensión de la ley 27.541) puede llevar a una errónea determinación del impuesto que tratamos. Como he destacado en párrafos anteriores, todos los elementos constitutivos del hecho imponible deben estar enunciados en el cuerpo legal, motivo por cual consideramos que la ley 27.541 fue vaga al momento de modificar una de las condiciones primordiales de los sujetos del impuesto.

En resumen, debe tenerse presente que cuando el artículo de la ley se refiere a los sujetos del artículo 17 inciso a), mencionando a los domiciliados en argentina, en la conjunción con el artículo 30 de la ley 27.541, en realidad nos referimos a los sujetos residentes en la República Argentina, en los términos del Impuesto a las Ganancias.

En lo que refiere al impuesto sobre los bienes personales solamente, el mencionado artículo 116 considera residentes en el país a:

a) Las personas humanas de nacionalidad argentina, nativas o naturalizadas, excepto las que hayan perdido la condición de residentes de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 117.

b) Las personas humanas de nacionalidad extranjera que hayan obtenido su residencia permanente en el país o que, sin haberla obtenido, hayan permanecido en el mismo durante un período de 12 meses.

c) Las sucesiones indivisas en las que el causante, a la fecha de fallecimiento, revistiera la condición de residente en el país de acuerdo con lo dispuesto en los incisos anteriores.

Como destacan Gotlib y Vaquero (2005), *“si bien se enuncia como principio general la nacionalidad, las excepciones que incluye hacen que en el sistema prevalezca la intención o la categoría migratoria”* (p. 31).

Habiendo determinado el concepto de residencia, sólo resta enunciar las dos situaciones en las que se pierde la residencia, conforme lo establece el artículo 117 de la LIG: cuando la persona adquiriera la condición de residente permanente en un Estado extranjero (según las disposiciones que rijan en él en materia migratoria), o cuando permanezcan en el exterior en forma continuada durante un período de 12 meses.

Volveremos al concepto de residencia en el país cuando analicemos los responsables sustitutos del artículo 26°, puesto que quienes tengan el carácter de residentes en el país serán sujetos del tributo y obligados al ingreso del mismo, mientras que quienes

no sean residentes del país serán sujetos del tributo, pero lo ingresarán mediante un responsable sustituto.

Con anterioridad a la vigencia de la ley 27.541 nos enfrentábamos con los problemas derivados de la falta de inclusión en el texto legal de la denominación de “domicilio”, característica del sujeto que determinaba si encuadran en el inciso a) o b) de este artículo y, por consiguiente, los bienes que eran alcanzados, así como también la forma en la que el impuesto debió ser ingresado y quién era el sujeto obligado a hacerlo. Para su definición, se utilizaban habitualmente los criterios contenidos en la legislación civil, que entiende por domicilio el lugar de residencia habitual y de los negocios.

Es necesario aclarar que la ley del impuesto omite toda remisión a otra legislación cuando es necesaria la aplicación supletoria de normas. Es en el decreto reglamentario que se dispone que *“en los casos no expresamente previstos en este decreto reglamentario se aplicarán supletoriamente las disposiciones legales y reglamentarias del impuesto a las ganancias”*. Teniendo en cuenta el principio de legalidad, debería ser la propia ley la que disponga la aplicación supletoria de otra normativa. Esto podría solucionarse con la incorporación de un artículo similar en el cuerpo de la propia LIBP.

En lo referente a las sucesiones indivisas (tengan éstas residencia en el país o en el exterior), exponemos a continuación la definición utilizada por la AFIP en su página web *“La figura que representa un proceso jurídico sucesorio al que la ley confiere el carácter de sujeto del impuesto otorgándole identidad tributaria. Las sucesiones indivisas son contribuyentes desde el fallecimiento del sujeto (causante) hasta la declaratoria de herederos o se haya declarado válido el testamento”*. Esto implica que el sujeto del tributo es la sucesión (como sujeto del derecho tributario aunque inexistente en el derecho civil) y no sus herederos. Estos sujetos especiales del derecho tributario tienen por lo general la facultad legal de utilizar el mismo tratamiento fiscal, en materia de exenciones, reducciones o desgravaciones, a que hubiera tenido derecho el causante. Tampoco son sujetos del tributo sus herederos en carácter de responsables sustitutos, como veremos en los apartados siguientes. En síntesis, estos sujetos se asimilan al sujeto persona humana antes del deceso.

Por lo general, el sujeto del impuesto y el sujeto de la obligación tributaria coinciden, pero esto puede no ser siempre así. Para facilitar la administración del impuesto, es conveniente la actuación de sujetos con domicilio o residencia en el país de imposición y que sean éstos quienes realicen el ingreso de la obligación tributaria del sujeto del

exterior. Por tal motivo, la ley incorporó a los responsables sustitutos en los artículos que analizaremos a continuación.

### **e) Responsables sustitutos del artículo incorporado a continuación del artículo 25°**

Este artículo, por su parte, incorpora como responsables del ingreso del tributo a las sociedades regidas por la Ley 19.550 de Sociedades Comerciales, cuyos titulares sean personas humanas y/o sucesiones indivisas domiciliadas en el país o en el exterior, y/o sociedades y/o cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, domiciliada en el exterior. Es decir, que los sujetos pasivos de derecho son estos últimos mencionados y no coincide con el obligado al ingreso del tributo que es la Sociedad.

Este artículo fue incorporado en la ley con la reforma del año 2002 y no ha sufrido mayores cambios desde entonces, con la excepción de la incorporación de los últimos 3 párrafos del artículo en el año 2008. Con ella, desde el ejercicio 2008 los fideicomisos no financieros son considerados sujetos del tributo. Sin embargo, existen ciertas excepciones a las que no haré mención por no ser objeto de este trabajo. La modificación incorporada por la ley 27.541 corresponde sólo a la alícuota aplicable.

La consecuencia fundamental de la inclusión de este artículo fue que las tenencias accionarias bajo la titularidad de entes domiciliados en el exterior pasaron a estar gravadas, siendo la sociedad emisora del país la responsable del ingreso del gravamen. En el caso de las personas humanas y sucesiones indivisas del país, estos bienes dejaron de estar gravados en cabeza de ellos, para formar parte de la base sobre la que el responsable sustituto, la Sociedad local, ingresa el tributo.

La Dra. Gils Carbó, en su dictamen de la procuración de fecha 18.12.2013 – para la causa “The Bank of Tokio / Mitsubishi UFJ Ltda. c/ EN-AFIP-DGI-Resol. 269/07 s/ Dirección General Impositiva” – expresa que *“este régimen reconoce la dificultad que tiene el Estado para generar un vínculo directo con los titulares del exterior, por lo que hace recaer la obligación de liquidación e ingreso del tributo sobre la sociedad. Luego ese ente tiene un derecho de repetir el monto pagado contra sus accionistas, que son, en definitiva, los sujetos gravados”*.

Sin embargo, existen ciertas cuestiones que considero necesario mencionar a fin de evaluar las posibles situaciones adversas que la extensa redacción de este artículo genera.

Como primer punto, mencionar que respecto a las personas humanas o sucesiones indivisas radicadas en el país, titulares de acciones y/o títulos de sociedades locales, no se



generaría una doble imposición puesto que dichas personas, al presentar su declaración jurada por sí mismos, incluyen este tipo de activos como exentos en el impuesto sobre los bienes personales. El impuesto es ingresado por la sociedad local y ésta tiene derecho al reintegro respecto a sus titulares, situación que es taxativamente mencionada en el tercer párrafo del artículo. Sin embargo, se observa que la ley no tiene en cuenta la real capacidad contributiva de los sujetos pasivos del tributo. Podría darse el caso de una persona humana y/o sucesión indivisa con residencia en el país cuyos bienes alcanzados no supere el mínimo no imponible pero, aun así, esté ingresando el impuesto por su participación en una sociedad local.

Destaca Vicchi (1994) que se puede originar una doble imposición respecto de ciertos bienes, gravados en cabeza de la sociedad o empresa (haciendo referencia al impuesto al capital de las empresas), y en cabeza de los accionistas, a través de sus tenencias accionarias (p. 9). Esta doble imposición no se observa cuando la tenencia del capital de las sociedades locales está en cabeza de personas humanas y/o sucesiones indivisas, tengan éstas residencia en el país o en el exterior debido a que la misma ley contempla que el impuesto por este tipo de bienes sea ingresado por la sociedad local. No obstante, como veremos a continuación, podría darse el supuesto de doble imposición cuando los titulares de las sociedades locales sean sujetos ideales del exterior.

Como segundo punto, cabe destacar que este artículo no admite prueba en contrario para la determinación del impuesto cuando los sujetos titulares de la sociedad local sean sujetos de existencia ideal domiciliados, radicados o ubicados en el exterior. La presunción en este caso es que los sujetos titulares de esos sujetos de existencia ideal son personas humanas del exterior.

Podría darse aquí un caso de doble imposición si quienes sean titulares de ese ente del exterior sean sujetos radicados en el país. Esto implica que el sujeto radicado en el país ingresará el tributo por su participación en el ente del exterior (que contiene en su patrimonio la tenencia de una sociedad del país) y a su vez, el ente del exterior será sujeto pasivo del tributo que ingresará el impuesto por medio del responsable sustituto.

En palabras de Catalina García Vizcaíno (2006), *“las presunciones fiscales deben ser interpretadas en orden a determinar la capacidad contributiva de cada sujeto con base en argumentaciones lógicas, sin que la determinación presuntiva suponga un castigo para el contribuyente”* (p. 86).

En el fallo del 15.06.2010 Hermitage SA c/Poder Ejecutivo Nacional – Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos – Título 5 – Ley 25.063 s/proceso de

conocimiento, si bien referente al Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, la Corte Suprema de Justicia de la Nación realiza un profundo estudio respecto a las presunciones, admitiendo que no es objetable que el legislador utilice la técnica de las presunciones pero enfatizando que para evitar situaciones inicuas su uso debe ser limitado a circunstancias que lo justifiquen. Y es en función de lo expuesto que cuestiona las razones por las cuales el legislador ha impedido la prueba de que no se ha obtenido la ganancia presumida por la ley. En el 16° considerando, se expone que “corresponde concluir que el medio utilizado por el legislador para la realización del fin que procura, no respeta el principio de razonabilidad de la ley, y por lo tanto, las normas impugnadas son constitucionalmente inválidas en su aplicación...”. Es en este último considerando donde resalta la inconstitucionalidad de establecer un gravamen sobre una presunción que no admite prueba en contrario, haciendo hincapié en los principios constitucionales violados.

Si bien el fallo analizado corresponde a un impuesto distinto, los fuertes argumentos esgrimidos en el fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación respecto a la utilización de presunciones que no admiten prueba en contrario nos darían las bases para cuestionar la redacción de este párrafo de este artículo. No obstante, entiendo que quien debiera realizar el reclamo sería la persona humana y/o sucesión indivisa radicada en el país por el impuesto ingresado por la sociedad local. Esta sociedad sólo actúa como responsable sustituto y al no ser el sujeto de derecho no se ve afectado por el impuesto ingresado.

No obstante esta presunción que no admite prueba en contrato, el decreto reglamentario del impuesto contempló en el artículo incorporado a continuación del 28°, la situación de un sujeto del país con tenencia accionaria en el exterior, que a su vez tiene participación en una sociedad del país. Para estos casos, admite que las personas humanas o sucesiones indivisas del país computen como pago a cuenta del impuesto que determinen, la proporción del importe pagado por los bienes comprendidos en el régimen de liquidación e ingreso en concepto de pago único y definitivo establecido en el artículo a continuación del 25°, que corresponda a su participación en el capital de los titulares de dichos bienes en tanto acrediten fehacientemente su ingreso. Aclara también este artículo que este pago a cuenta no será computable cuando las sociedades del país no apliquen el régimen de nominatividad de acciones.

Es dable destacar que este artículo fue incorporado en abril de 2003 y tuvo efectos para el ejercicio 2002.

La CSJN se ha referido, en cuanto al Impuesto a los Réditos, al término “pago único y definitivo” en los autos “S.A. Argentina Ind. y Com. J. y E. Atkinson Ltda v. Nación Argentina” del 24.05.1957. En el caso bajo análisis, se trató la retención del impuesto a los réditos que el sujeto local debía ingresar con carácter de pago único y definitivo por las operaciones realizadas con sujetos del exterior en concepto de regalías. La CSJN, al confirmar la sentencia de la instancia anterior, entendió que el pago “definitivo” implica que el contribuyente cumplió con la ley y no existe otra obligación formal pendiente, pero que ello no implica que el pago sea irreversible o irrevocable. De esta forma, nuestro más alto tribunal deja asentado que este tipo de pagos pueden ser recurridos por el contribuyente, al igual que pueden ser objeto de revisión por parte del Fisco.

Un caso particular es el que atañe a las sucursales argentinas de sociedades constituidas en el exterior. Durante años se suscitó una discusión doctrinaria respecto a la inclusión de estas sucursales en el artículo incorporado a continuación del 25°, pues su texto hace referencia a las sociedades regidas por la ley 19.550 y es el decreto 988/2003 el que se refiere expresamente al deber de las sucursales de actuar como responsables sustitutos, intentando precisar lo dispuesto por la ley. Esta discusión encontró su fin con el fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación de fecha 16.12.2014 (The Bank of Tokio / Mitsubishi UFJ Ltda. c/ EN-AFIP-DGI-Resol. 269/07 s/ Dirección General Impositiva) en el que se dictaminó que la sucursal no tiene personalidad jurídica propia, pues no se trata sino de la misma sociedad constituida en el exterior y de un patrimonio que no se diferencia del que es propio de ésta. Respecto a la expresa mención que hace el Decreto 998/2003, nuestro más alto tribunal recuerda que “los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro Poder que el legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas (Fallos 321:366 y sus citas)”.

Por último, resta abordar la problemática de la compensación de saldos de libre disponibilidad que tenga el responsable sustituto para la cancelación de este tributo. La AFIP mantiene su postura negando esa posibilidad, con sustento en que la base del hecho imponible tiene por sujeto a los titulares de las acciones de la sociedad comercial, cabiéndole a esta última sólo el deber de liquidar e ingresar el gravamen en lugar de aquellos.

Al respecto, el 12.07.2011 la Corte Suprema de Justicia de la Nación se expidió en la causa Rectificaciones Rivadavia S.A. c. A.F.I.P. s/ordinario, admitiendo la compensación de saldos de libre disponibilidad generados en el impuesto al valor

agregado. Concluye que "por la forma como el legislador ha redactado el artículo sin número a continuación del artículo 25 de la ley 23.966" resulta innegable que la empresa es la única que queda obligada frente al Fisco por el tributo que correspondiere a sus accionistas, el cual deberá abonar con carácter de pago único y definitivo, sin perjuicio del eventual reintegro de los impuestos abonados que pueda luego intentar contra ellos.

El Fisco Nacional, no conforme con lo resuelto por nuestro más Alto Tribunal, emitió con vigencia desde el 02.09.2011 la Resolución General 3.175 que establece que no podrán solicitar la compensación de saldos a favor propios con obligaciones que genere el contribuyente en su carácter de responsable por deuda ajena y/o sustituto, aclarando que la compensación solo será procedente en la medida que el sujeto revista el carácter de titular pasivo de su deuda impositiva y titular activo de su crédito contra el Fisco. ¿Es esta Resolución General un exceso reglamentario por parte del Fisco? En ese sentido se expresó la sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa "IRSA Inversiones y Representaciones SA c/EN - AFIP-DGI s/DGI" del 08.08.2018. Idéntico criterio siguieron la sala III desde ese mismo tribunal en la causa "Cresud SA Comercial Inmobiliaria Financiera y Agropecuaria c/EN -AFIP-DGI s/DGI" del 04.10.2018 y la sala II en la causa "Cresud SA Comercial Inmobiliaria Financiera y Agropecuaria c/EN - AFIP-DGI s/DGI" del 16.04.2019, la primera por el período fiscal 2011 y la segunda por el período fiscal 2014.

Como puede observarse, el tema aún no está resuelto y es motivo de cuestionamientos por parte de los responsables sustitutos que encuentran en el Organismo Recaudador la imposibilidad de compensar saldos de libre disponibilidad con la obligación tributaria en carácter de responsables de deuda ajena. Concluye Amaro (2018) que "*resulta lamentable que al día de la fecha, y luego de la vasta jurisprudencia que existe en la materia, los tribunales tengan la necesidad imperiosa de seguir afirmando que los órganos con facultades reglamentarias no deben exceder indebidamente el ejercicio de sus potestades de reglamentación*".

En mi opinión, el Fisco ha incurrido en un grave exceso reglamentario y debería admitirse la compensación a la que se hace referencia, puesto que concurren en el responsable sustituto la doble calidad de sujeto titular de la deuda y sujeto titular de un crédito.

#### **f) Responsables sustitutos del artículo 26°**

Para el caso de los sujetos mencionados en el inciso b) del artículo 17° de la LIBP, la ley dispone que determinados sujetos locales sean los responsables del ingreso del gravamen en carácter de sustitutos de los primeros.

Este pago tiene el carácter de pago único y definitivo y se calcula sobre el valor de los bienes que los sujetos radicados en el exterior posean en el país al 31 de diciembre de cada año.

Como expone Gebhardt (2009), *“a efectos de posibilitar el cumplimiento y control efectivo de las obligaciones de los contribuyentes del exterior, el primer párrafo del artículo 26° introduce la figura del responsable sustituto”* (p. 267).

No pretendo adentrarme en la discriminación que hace este artículo a favor de los sujetos del exterior al dejar fuera del alcance del tributo determinado bienes que sí están gravados para los sujetos locales.

La mayoría de los países que han establecido imposición patrimonial global y personal adoptaron como criterio de imposición el de residencia, lo que implica que los residentes se encuentran sujetos al impuesto por su patrimonio neto total, cualquiera sea el lugar de ubicación de los bienes. Al mismo tiempo, y con pocas excepciones, los no residentes se encuentran sujetos al gravamen sólo respecto de los bienes ubicados en el país que lo aplica.

Señala Vicchi (1994) que mientras que para los residentes el gravamen conserva las características que permiten calificarlo como personal y directo, para los no residentes adquiere connotaciones que le otorgan características propias de los impuestos reales, dado que en general en este último caso no se tienen en cuenta valoraciones personales en la determinación de la capacidad contributiva (p. 33).

Volviendo al texto de la ley, ésta hace mención a que el responsable tenga el condominio, posesión, uso, goce, disposición, depósito, tenencia, custodia, administración o guarda de bienes sujetos al impuesto que pertenezcan a los sujetos mencionados en el inciso b) del artículo 17. Este nexo determina su responsabilidad sustituta y en este sentido Luis O. Fernández (2009) ha concluido que la responsabilidad sustituta requiere: que exista un sustituto, que esté domiciliado en el país y que posea el nexo mencionado en la ley.

Este artículo, además, establece dos presunciones que fueron incorporadas con la modificación del año 1995 y que permiten gravar bienes cuya titularidad corresponde a personas ideales.

La primera de ellas corresponde a los bienes inmuebles ubicados en el país cuya titularidad corresponda a sociedades del exterior. En este caso la ley presume sin admitir prueba en contrario, que estos bienes pertenecen a personas humanas o sucesiones indivisas del país.

La segunda presunción (que tampoco admite prueba en contrario) aplica sólo a determinados bienes enunciados en el tercer párrafo del artículo cuando su tenencia corresponda a sociedades radicadas en países que no apliquen regímenes de nominatividad de los títulos. Al respecto, el artículo 29° del decreto reglamentario limita esta presunción a las sociedades del exterior radicadas en el exterior *“que por su naturaleza jurídica o sus estatutos tengan por actividad principal realizar inversiones fuera de la jurisdicción del país de constitución y/o no puedan ejercer en las mismas ciertas operaciones y/o inversiones expresamente determinadas en el régimen legal o estatutario que las regula”*. En el mismo sentido, con fecha 31.10.2006 la AFIP dictó la Resolución General 2151 donde se fijan pautas estableciendo que la nominatividad de los títulos se considerara según *“...la legislación vigente en la materia en el país de constitución”*, con lo cual se ha acotado sensiblemente el universo interpretativo, pues más allá de la dificultad de interpretación del régimen de un país, es indudable el carácter de nominativo o no de cada título. Por consiguiente, esta presunción sólo se aplica a la tenencia de los activos financieros enumerados que pertenezcan a entes radicados en países que no apliquen la nominatividad de los títulos y se verifique la restricción estatutaria en cuanto a su objeto.

En el caso de las presunciones mencionadas, podría darse un supuesto de doble imposición cuando la tenencia de estos entes del exterior corresponda a una persona humana o sucesión indivisa del país. Para este supuesto también aplicaría el pago a cuenta dispuesto por el artículo incorporado a continuación del 28° en el decreto reglamentario. En honor a la brevedad, me remito al análisis efectuado en el punto anterior.

#### **g) Otro caso de responsabilidad sustituta: menores o pupilos**

El segundo párrafo del artículo 2° del decreto reglamentario, en una escueta redacción, expresa que *“los padres que ejerzan la patria potestad -o, en su caso, al que le corresponda ese ejercicio- y los tutores o curadores declararán, en representación de sus hijos menores y sus pupilos, los bienes que a éstos pertenezcan”*.

Esto implica que los contribuyentes del impuesto son los menores y/o pupilos y quienes ejercen su patria potestad son los responsables del cumplimiento de la obligación tributaria.

El Fisco ha sostenido, mediante la Resolución 21/2008, que el representante legal (del menor discapacitado en el caso bajo análisis) está obligado a presentar las declaraciones juradas a nombre del menor y al pago del impuesto resultante.

Respecto a la forma de ingreso del gravamen, volveré sobre este tema cuando en el apartado siguiente trate los responsables por deuda propia y responsables por deuda ajena conforme la Ley de Procedimientos Tributarios.

#### **h) El impuesto sobre los bienes personales en otros países**

A principio de la década del '90 algunos países de Latinoamérica establecieron impuestos patrimoniales que no se asemejan a las formas clásicas de tributación y que no respetan la equidad del sistema tributario. Esto se debió al consejo de organismos internacionales de crédito y a la necesidad de incrementar los recursos estatales. La imposición a la tenencia global de bienes apareció así en países como Perú y Argentina, siendo el primero de estos quien lo abandonara al poco tiempo de su implementación. Es dable mencionar que en Perú el espectro de bienes alcanzados por el impuesto no era muy amplio.

Señalaba Vicchi (1994) que los países que aplican un impuesto sobre el patrimonio neto global son Alemania (derogado en 1997), Austria, Dinamarca, Finlandia, Luxemburgo (derogado en 2006), Noruega, Holanda, Suecia (derogado en 2007), Suiza y España, mientras que en América Latina fue implementado por Argentina, Perú, Colombia y Uruguay. Siendo este último el único que lo mantiene actualmente, puesto que en Argentina ha mutado a un impuesto sobre los activos, sin deducción de deudas. Colombia, por su parte, aplica un impuesto al patrimonio con la posibilidad de deducción de determinados conceptos para los ejercicios 2019 a 2021. Por último, en el continente asiático, lo han establecido sólo Pakistán, India (derogado en 2015) y Sri Lanka.

En una muy reciente publicación en el diario El Economista, Litvin destaca que este impuesto fue suprimido en Japón, Italia (que lo mantiene en forma parcial), Austria, Irlanda, Dinamarca, Alemania, Luxemburgo, Finlandia, Hungría, Suecia, Grecia, el Salvador y Chile entre otros.

Como señala Gebhardt (2009), *“la aplicación del tributo ha ido desapareciendo en el continente europeo (...) y sólo unos pocos significativos países aún lo mantienen (Francia y Suiza, entre ellos)”* (p. 5).

En Estados Unidos, no hay impuestos patrimoniales en el ámbito federal, pero los hay a determinadas manifestaciones de riqueza a nivel estatal. En algunos casos estos

someten a imposición tanto la propiedad inmueble como los bienes muebles, sin admitir el cómputo de deudas.

En resumen, en la actualidad el impuesto se aplica en los siguientes países del mundo: España, Francia (vigente hasta 2019), Noruega, Suiza (en algunos cantones), Italia (que sólo grava los activos financieros en el exterior y la propiedad inmueble fuera del país), Colombia, Surinam y Argentina.

### **i) El futuro del impuesto en nuestro país**

Por medio de la ley 27.432 se ha prorrogado su vigencia hasta el 31.12.2022. Sin embargo, gran parte de los especialistas en la materia y hasta la Asociación Argentina de Estudios Fiscales (2017) se manifestaron a favor de su derogación.

Litvin (2019) menciona que en el caso de Argentina, el impuesto no mide adecuadamente la capacidad contributiva: el mínimo no imponible es de escaso monto, afecta a quienes no detentan riqueza, produce escasa recaudación (0,14% del PIB), los países modernos no lo utilizan y desmotiva el ahorro y la inversión.

Por su parte, Gebhardt (2019) enumera una serie de inconvenientes que presenta el gravamen, entre los que destacamos:

- a) Nos hallamos frente a la figura más politizada del sistema tributario; a las pruebas nos remitimos.
- b) El gravamen está en absoluta decadencia y se lo utiliza en pocas naciones.
- c) El inveterado problema de la correcta valuación de los bienes suntuarios, no ha podido solucionarse en los países desarrollados y, mucho menos, en el nuestro.
- d) La creciente inflación agrava aún más los consabidos problemas de equidad horizontal en nuestro país.
- e) La escasa recaudación obtenida en la Argentina y aun a nivel mundial, sumado al alto costo de la misma llevan a la necesidad de replantear la tensión habitual entre los principios de equidad y suficiencia.

Respecto a este último punto, no podemos dejar de hacer referencia a las publicaciones que sobre la recaudación hace la Administración Federal de Ingresos Públicos, indicando para cada año la recaudación en valores corrientes (en millones de pesos), el porcentaje sobre el total de la recaudación y el porcentaje sobre el PBI:

Año *	Importe	% Recaudado	% PBI
2018	14.517	0,40%	0,10%



---

2017	22.165	0,80%	0,21%
2016	19.541	0,90%	0,24%
2015	18.210	1,10%	0,31%
2014	14.356	1,10%	0,31%

\* Datos de 2019 aún no publicados por AFIP.

Como puede observarse, la recaudación del tributo es sumamente baja y su mantención en el sistema tributario argentino sólo lleva a un mayor esfuerzo por parte de contribuyentes, que deben ingresar el tributo; y de la administración federal, que debe fiscalizarlo. Tanzi (1996) comenta que un buen sistema tributario tiene que reducir al mínimo los impuestos poco productivos y que lo entorpecen.

### **3) Ley de Procedimiento Tributario**

#### **a) Complementariedad de esta norma con leyes que establecen tributos**

La ley 11.683 es en el ámbito nacional, el núcleo que regula la relación fisco-contribuyente, uno de cuyos puntos más salientes es el derecho de defensa y la necesidad de tutela jurisdiccional efectiva.

El primer párrafo del primer artículo de la ley dispone que *“en la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica. Solo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado”*. Esta primera aseveración reconoce la autonomía del derecho tributario y determina como herramientas hermenéuticas fundamentales a la finalidad de la norma y su significación económica. Establece, además, que el derecho privado es de aplicación supletoria en la actividad interpretativa de la norma tributaria.

La Ley de Procedimiento Tributario dispone quiénes son los responsables del ingreso de la obligación tributaria, clasificándolos en responsables por deuda propia y responsables por deuda ajena. Antes de avocarme al estudio de cada una de estas categorías, considero necesario realizar algunos comentarios respecto a los sujetos de la obligación tributaria y cómo éstos encuadran en la Ley de Procedimientos Tributarios, así como también hacer referencia a conceptos como sustitución, subsidiariedad y solidaridad.

## **b) Sujetos en la Obligación Tributaria**

La ley 11.683 *“receptando el consenso doctrinal al respecto, define a los contribuyentes, como aquellos a cuyo respecto se verifique el hecho imponible que les atribuyen las respectivas leyes tributarias”* (Gómez y Folco, 2009, p. 86). Revisten la calidad de contribuyentes no sólo las personas capaces, sino también las incapaces.

Como he expuesto en el apartado 1) de este segmento, los contribuyentes pueden ser los responsables del ingreso de la obligación tributaria cuando hay concurrencia del sujeto pasivo del tributo y de la obligación tributaria, como no. En este último caso, existen responsables por deuda ajena. Estos responsables deben ser siempre explícitamente nominados por la ley tributaria.

Centrándonos en los responsables por deuda ajena, podemos decir que la diferencia entre los responsables solidarios y los responsables sustitutos es que los primeros cumplen con su propio dinero y se encuentran al lado del contribuyente, mientras que los segundos *“ocupan”* el lugar del sustituido.

El legislador designa a los responsables por deuda ajena atendiendo al nexo económico o jurídico existente entre éstos y el destinatario legal del tributo. Sin embargo, no son estos sujetos los que deben soportar la carga del tributo, pues ellos son ajenos a la generación del hecho imponible. Y así lo ha receptado el Tribunal Fiscal de la Nación (en pleno) al decir que junto al deudor que responde por su deuda *“la ley ha establecido otros sujetos pasivos de la obligación, para la existencia de los cuales es necesaria una norma legal que expresamente los indique, porque si bien los mismos se relacionan jurídicamente con el deudor directo de la obligación, no tienen ninguna relación con el hecho imponible que genera la misma”*, del voto de la Dra. González de Rechter en Salvatierra Mario Rodolfo y otro – Tribunal Fiscal de la Nación del 02.10.1975

En palabras de Gómez y Folco (2009), la ley 11.683 reconoce a los *“responsables solidarios, subsidiarios y sustitutos, quienes sin serlo, deberán cumplir las obligaciones legalmente impuestas a los contribuyentes”* (p. 86).

A mayor abundancia, Damarco (2010) expresa que *“los que administran o disponen de los fondos de los entes sociales son quienes se hallan obligados a cumplir con los deberes tributarios; a ellos alcanza la responsabilidad por los hechos u omisiones en que incurriesen, derivando de su conducta la solidaridad con los deudores de los gravámenes que establece la ley”* (p. 61).

La solidaridad tributaria implica que la ley obliga a dos o más sujetos al cumplimiento de la misma obligación tributaria. La doctrina ha receptado los efectos de la solidaridad tributaria, que pueden resumirse en:

- a) El fisco puede exigir a cada sujeto la totalidad de la deuda, en forma indistinta, pero también puede exigirla a todos los responsables solidarios en forma conjunta.
- b) Si la deuda tributaria se extingue para uno de los sujetos solidarios, la extinción opera para todos.
- c) Si el fisco reclama el total de la deuda a uno de los responsables solidarios y éste resulta insolvente, puede reclamar esa misma deuda a los otros.
- d) La interrupción de la prescripción operada en contra de uno de los sujetos pasivos solidarios perjudica a los otros.
- e) Si el fisco inicia reclamo judicial de deuda tributaria contra uno de los solidarios y obtiene sentencia favorable, la cosa juzgada alcanza a todos los solidarios. En el mismo sentido, si obtiene sentencia adversa, la misma tiene carácter de cosa juzgada para todos los solidarios.
- f) Cada uno de los sujetos pasivos solidarios, en caso de ser demandado, puede oponer al fisco las excepciones que sean comunes a todos los sujetos pasivos solidarios y también las que sean personales o particulares.

Sin embargo, la solidaridad tributaria no implica que el peso del tributo recaiga sobre el sujeto responsable de deuda ajena. Por el contrario, éste tiene derecho a un resarcimiento por parte del contribuyente, es decir, por el destinatario legal tributario. Esta relación que vincula al contribuyente con el responsable solidario no es de naturaleza tributaria, ya que el Estado no forma parte de la misma. Esta relación jurídica está regulada por el derecho civil y se funda en el principio universal que prohíbe el enriquecimiento sin causa.

Haciendo referencia al fallo de la Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación del 16.06.1998 “Barrenechea, Ignacio José María s. recurso de apelación”, Gómez y Folco (2009), recuerdan que el tribunal *“entendió que la hipótesis no puede ser la de la existencia de una obligación única a cargo de diversos deudores, cuyo cumplimiento pueda el acreedor exigir indistintamente a cualquiera de ellos, sino la de una obligación principal o primaria y otra u otras accesorias o subsidiarias de tal modo que el acreedor, es decir, el Fisco Nacional, únicamente puede hacer valer sus derechos siguiendo un orden preestablecido. La solidaridad no quita, pues, a esta obligación de garantía su carácter de subsidiario”* (p. 99).

### **c) Responsables por deuda propia (artículo 5°)**

El primer párrafo del artículo 5° de la LPT dispone que *“están obligados a pagar el tributo al Fisco en la forma y oportunidad debidas, personalmente o por medio de sus representantes, como responsables del cumplimiento de su deuda tributaria, quienes sean contribuyentes, sus herederos y legatarios con arreglo a las disposiciones del Código Civil y Comercial de la Nación (...)”* (el resaltado me pertenece). A continuación este artículo enumera a los sujetos que revisten el carácter de contribuyentes, siendo de importancia para este trabajo sólo los incisos a) y d) que transcribo a continuación:

a) Las personas humanas, capaces, incapaces o con capacidad restringida según el derecho común.

d) Las sucesiones indivisas, cuando las leyes tributarias las consideren como sujetos para la atribución del hecho imponible, en las condiciones previstas en la ley respectiva.

Como puede observarse, son contribuyentes cuando la ley del tributo los enuncia como tales, aun cuando éstos no sean sujetos de derecho, como es el caso de las sucesiones indivisas. Su obligación es a título propio y reúnen 2 características: a su respecto se configuró el hecho imponible y deben cumplir, asimismo, con el mandato de pago.

Una importante aclaración es realizada por García Vizcaíno (2006) al decir *“que no se trata de una norma de inmediata aplicación, sino de una disposición con contenido doctrinal, cuya aplicación está supeditada a lo que concretamente dispongan las leyes tributarias particulares en su definición de los hechos imponibles y atribución a los sujetos pasivos”* (p. 439).

En relación con la capacidad jurídica, el principio general es que todas las personas son capaces de derecho. El Código Civil y Comercial de la Nación en el artículo 24° dispone que son incapaces de ejercicio:

a) la persona por nacer;

b) la persona que no cuenta con la edad y grado de madurez suficiente, con el alcance dispuesto en la Sección 2ª de este Capítulo;

c) la persona declarada incapaz por sentencia judicial, en la extensión dispuesta en esa decisión.

De esta forma, quienes resultan incapaces de hecho absoluto, sin discernimiento para los actos ilícitos en el campo civil, nada impide que sean contribuyentes en el ámbito tributario. Esto es así por cuanto al momento de la creación de la obligación tributaria, por medio de una ley, sólo concurre la voluntad del Estado y sólo se requiere que el sujeto

pasivo tenga capacidad contributiva, capacidad que se relaciona con su situación económica y/o financiera y no con la aptitud legal para adquirir derechos y obligaciones.

Es así como parte de la doctrina afirma que en lo atinente al nacimiento de la obligación tributaria, el derecho tributario considera la autonomía objetiva de una relación patrimonial dada pero adopta los instrumentos civiles de tutela y curatela y le reconocen al tutor y curadores las facultades y obligaciones de los incapaces.

Es por eso que no debemos confundir capacidad jurídica tributaria con capacidad contributiva. La primera es la aptitud para ser el sujeto pasivo de una relación tributaria, mientras que la segunda es la aptitud económica.

La Dirección de Asuntos Legales de la AFIP, mediante el Dictamen 88/1999, ha reconocido, para el caso particular del impuesto a las ganancias, la calidad de contribuyentes a las personas por nacer y sus representantes legales son responsables por deuda ajena, en la medida en que respecto de ellas se configure el hecho imponible y pueden, incluso, inscribirse como “persona por nacer hijo de...”.

Por último, haciendo referencia a las sucesiones indivisas, cabe recordar que Alferillo (1999) afirma que estos no son sujetos de derecho, que son objetos de derecho que tienen por finalidad liquidar el activo y pasivo que la componen para la distribución, entre sus herederos, de los bienes relictos remanentes (p. 53).

La Dirección de Asuntos Legales de la AFIP, mediante el Dictamen 13/2000, define a las sucesiones indivisas como “*un sujeto que se extiende desde el fallecimiento del causante hasta la fecha de la declaratoria de herederos o la declaración de validez del testamento*”.

En referencia a estos sujetos, la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación, en autos “Sucesión de Francisco La Grottería s./ Recurso de apelación I.V.A. -Impuesto a las Ganancias -Bs. Personales” del 18.05.2001 señaló que la ley 11.683 regula las consecuencias impositivas de la sucesión universal por causa de muerte, estableciendo que los herederos y legatarios del contribuyente son responsables por deuda propia, aclarando que esa responsabilidad se encuentra limitada al legado recibido cuando se acepta la herencia con beneficio de inventario o se es legatario de cuota, de bienes o de sumas de dinero. En otras palabras, el heredero no ha verificado el hecho imponible pero como sucesor universal de quien lo hizo responde por una deuda propia y hasta el límite de lo recibido cuando hay beneficio de inventario.

Por último, resta agregar que el carácter de contribuyente puede surgir expresa o implícitamente de la ley. En cambio, los demás sujetos pasivos (terceros ajenos a la

configuración del hecho imponible) sólo pueden resultar obligados en virtud de una expresa disposición legal (Jarach, 1983, p. 390). Es por eso que el artículo 5° de la LPT tiene carácter enunciativo mientras que los artículos 6° y 8° tienen carácter taxativo. Como enseña Giuliani Fonrouge (2004) *“la ley no designa arbitrariamente a los responsables, sino que tiene en cuenta la vinculación jurídica o económica de carácter permanente o accidental, que se manifiesta entre responsable y deudor”* (p. 389). Por las características especiales de estos responsables se concluye que constituyen una institución propia del derecho tributario pero no reconoce explicación en el derecho público o privado.

Antes de continuar con el análisis de los artículos 6° y 8°, es necesario realizar un comentario común a éstos por tratar ambos a los responsables por deuda ajena. Estos responsables deben hacer frente a la obligación tributaria, no en virtud de una capacidad contributiva, sino porque la ley expresamente los ha puesto en ese lugar como un medio de hacer efectiva la deuda tributaria nacida a raíz del acaecimiento del hecho imponible. Al igual que a los contribuyentes, a los responsables por deuda ajena les está vedado por el artículo 37 del decreto reglamentario de la ley de procedimiento tributario, disponer de la obligación o derogarla por acuerdos entre particulares.

#### **d) Responsables por deuda ajena (artículo 6°)**

Estamos aquí ante los responsables sustitutos, quienes deben cumplir por el contribuyente y con el dinero de éste. La razón de ser de estos sujetos es posibilitar o facilitar una mejor recaudación del tributo. El sustituto está obligado a cumplir con las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria. Es un deudor en nombre propio, pero obligado a pagar una deuda ajena.

Sostiene Damarco, citado por Gómez y Folco (2009), que estos responsables revisten en realidad la calidad de deudores y de responsables, siendo lo primero porque son deudores responsables del tributo y lo segundo, porque si la responsabilidad implica la sujeción de un patrimonio al cumplimiento de una obligación, ellos son tan responsables como el contribuyente. Y agrega este autor (2010), citando a Martínez, Francisco, que esto no implica que deba desobligarse al verdadero contribuyente, contra el cual el Fisco puede conservar la acción de cobro si resultara insolvente el sustituto (p. 82).

En la Ley de Procedimiento Tributario estos sujetos están enunciados en el artículo 6° y están diferenciados en dos grupos: en el inciso 1 están los responsables que cumplen por sus representados y están nominados en 6 puntos, y en el inciso 2 están los demás responsables sustitutos que estén estipulados en las leyes tributarias. De esta forma, el

artículo 6° garantiza la total inclusión de los responsables sustitutos, puesto que nunca un tercero ajeno a la configuración del hecho imponible puede ser sujeto pasivo de la obligación tributaria sin que una ley lo establezca expresamente.

Transcribo a continuación sólo los puntos que atañen a este trabajo.

1. Con los recursos que administran, perciben o disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etcétera, en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos o que especialmente se fijen para tales responsables:

a) El cónyuge que percibe y dispone de todas las rentas propias del otro.

b) Los padres, tutores, curadores de los incapaces y personas de apoyo de las personas con capacidad restringida, en este último caso cuando sus funciones comprendan el cumplimiento de obligaciones tributarias.

c) Los síndicos y liquidadores de las quiebras, representantes de las sociedades en liquidación, quienes ejerzan la administración de las sucesiones y, a falta de estos últimos, el cónyuge supérstite y los herederos.

(...)

2. Los responsables sustitutos, en la forma y oportunidad que se fijen para tales responsables en las leyes respectivas.

En lo referente al punto a) del inciso 1 debemos mencionar que este supuesto es excepcional, ya que de acuerdo al artículo 469 del CCCN “cada uno de los cónyuges tiene la libre administración y disposición de sus bienes propios, excepto lo dispuesto en el artículo 456” y el artículo 474 dispone que “*si uno de los cónyuges administra los bienes del otro sin mandato expreso, se aplican las normas del mandato o de la gestión de negocios, según sea el caso*”. Es por ello que este punto sólo podría darse frente a casos de mandato expreso o en que se presuma el mandato (cuando uno de los cónyuges está temporariamente imposibilitado de hecho para administrar).

El punto b) del mismo inciso ya fue analizado en el punto g) del apartado anterior de este trabajo. En honor a la brevedad, me remito a los comentarios allí efectuados. Como único comentario, si bien para el Impuesto a las Ganancias, la Dirección de Asuntos Legales, mediante Dictamen 20/1994 dispuso que los responsables deben presentar la declaración jurada en nombre del incapaz, y pagar los impuestos que éste adeude, siendo necesario otorgarle la CUIT que será solicitada por el representante.

Por último, en cuanto al punto c) del mencionado artículo, sólo nos interesan los responsables de las sucesiones. La situación de los herederos respecto de la deuda

tributaria se rige por las normas del derecho civil. Como señala Villegas (1995), *“el heredero es el continuados de la persona del causante y responde por la deuda tributaria, incluso con sus bienes, salvo que renuncie a la herencia o la acepte con beneficio de inventario”* (p. 257). En lo que a ellos respecta, podemos mencionar que el administrador legal de la sucesión es el heredero beneficiario y, de acuerdo con el artículo 692 del CPCCN, *“el juez sólo podrá nombrar a un tercero cuando no concurriesen estas circunstancias”*, refiriéndose a la designación como administrador del cónyuge supérstite o el heredero que hubiese acreditado mayor aptitud para el desempeño del cargo. El administrador legal está reglado en los artículo 709 a 715 del CPCCN y es designado por el juez cuando no hay acuerdo entre los herederos.

El Dictamen 33/2006 concluye que *“...el administrador legal o judicial de la sucesión, o a falta de éstos, el cónyuge supérstite o los herederos, son los sujetos que deben actuar ante la verificación, fiscalización, y eventualmente frente al trámite de determinación de oficio de las obligaciones tributarias que recaen sobre la sucesión indivisa, como también sobre aquellas deudas que el contribuyente fallecido haya dejado incumplidas y que recaen, luego de su fallecimiento, sobre sus herederos...”*.

El primer párrafo del artículo 7° agrega, respecto a los sujetos mencionados en el punto a) a e) del inciso 1 del artículo 6°, *“tienen que cumplir por cuenta de los representados y titulares de los bienes que administran o liquidan, o en virtud de su relación con las entidades a las que se vinculan, con los deberes que esta ley y las leyes tributarias imponen a los contribuyentes en general para los fines de la determinación, verificación y fiscalización de los tributos”*.

Finalmente, en inciso 2 del artículo 6° agrega a todos los responsables sustitutos que sean designados por las leyes tributarias. En el caso del impuesto bajo análisis, quedan aquí encuadrados los sujetos del artículo incorporado a continuación del 25° y los sujetos del artículo 26°.

Para todos estos sujetos analizados, la responsabilidad está limitada a los recursos que administren, perciban o dispongan como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc.; por lo tanto, cuando los sujetos en cuestión no tengan bajo su cargo la administración o no perciban o dispongan de los recursos de los contribuyentes, podrán excluir su responsabilidad. En caso contrario, están obligados a dar cumplimiento a la obligación tributaria de sus representados. Es importante destacar que los responsables sustitutos no son responsables solidarios.



### **e) Responsables en forma personal y solidaria (artículo 8°)**

Estos responsables de deuda ajena se diferencian de los analizados en el punto anterior ya que los primeros deben cumplir por el contribuyente con su propio dinero y se encuentran al lado del contribuyente, a diferencia de los responsables sustitutos que reemplazan al contribuyente en la obligación tributaria.

Preceptúa el primer párrafo del artículo 8° que *“responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen...”*. A continuación, este artículo de extensa redacción enumera a los responsables solidarios, de los cuales sólo analizaré aquellos concernientes al impuesto sobre los bienes personales y son los enunciados en el inciso a): todos los responsables enumerados en los puntos a) a e), del inciso 1, del artículo 6° cuando, por incumplimiento de sus deberes tributarios, no abonaran oportunamente el debido tributo.

En primer lugar, se debe intimar primero al deudor del tributo o contribuyente. En segundo lugar, este último no tiene que satisfacer el tributo adeudado (sin que sea necesario que se declare su falencia). Aclara el mismo inciso que la solidaridad nace *“si los deudores no regularizan su situación fiscal dentro de los quince (15) días de la intimación administrativa de pago, ya sea que se trate o no de un procedimiento de determinación de oficio”*. De esto se deduce que la responsabilidad de los terceros en este caso, además de ser solidaria, es subsidiaria, ya que para hacerla efectiva el Fisco deberá haber reclamado con anticipación al contribuyente. A lo que Guiliani Fonrouge (2004) acota que *“si bien en las situaciones contempladas por el inc. a del art. 8° debe efectuarse una intimación previa al deudor, por vía administrativa, esto no altera las cosas, pues la condición jurídica del responsable no se modifica, ya que no es menester hacer excusión en bienes del deudor: el Estado acciona directamente contra el responsable, y no en subsidio”* (p. 387).

Ha sostenido la Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación, en el fallo del 16.06.1998 “Barrenechea, Ignacio José María s/recurso de apelación”, que en materia de responsabilidad solidaria la hipótesis no puede ser jamás la de la existencia de una obligación única a cargo de diversos deudores, cuyo cumplimiento puede el acreedor exigir indistintamente a cualesquiera de ellos, sino la de una obligación principal y otra accesoria o subsidiaria de tal modo que el acreedor únicamente puede hacer valer sus derechos siguiendo un orden preestablecido. En igual sentido, la Sala D del mismo Tribunal sostuvo que la causa determinante de la obligación personal del responsable por deuda ajena es el

que el contribuyente no haya cumplido con sus deberes frente a la ley formal (fallo del 27.02.2001 “Wertheim, Julio s/recurso de apelación”).

El artículo 17° de la ley 11.683, en su 5° párrafo, dispone que *“el procedimiento del presente artículo deberá ser cumplido también respecto de aquellos en quienes se quiera efectivizar la responsabilidad solidaria del artículo 8°”*.

Coincidente resulta el Dictamen (DATJ) 11/1986 de la DGI, por el que se ratifica el Dictamen (DATJ) 2/1982, que estableció que el medio para hacer efectiva la responsabilidad solidaria de los artículos 17° y 19° de la ley 11.683 (hoy artículos 6° y 8°) es el procedimiento de determinación de oficio reglado en el artículo 24° (hoy artículo 17°) *“aunque el crédito reclamado no requiera el cumplimiento de tales recaudos para tornarse exigible al contribuyente”*.

No obstante, esta responsabilidad personal y solidaria no existirá cuando los sujetos por deuda ajena demuestren debidamente que dicha responsabilidad no les es imputable subjetivamente. Antes de la reforma introducida por la ley 27.430, el texto legal exigía que estos sujetos *“demuestren debidamente a la AFIP que sus representados, mandantes, etc., los habían colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales”* para que no exista responsabilidad personal y solidaria. De esta forma, la solidaridad adquiere carácter subjetivo, puesto que requiere la imputabilidad de la conducta determinante de la responsabilidad del tercero, en este sentido es sancionadora. Si bien para el caso de directores de una sociedad anónima, la DGI consideró en el Dictamen 79/1971 que la responsabilidad personal y solidaria tiene que estar establecida por un procedimiento que les permita el libre ejercicio del derecho de defensa.

Es importante destacar que la prescripción que opera para el responsable principal de la deuda, también opera para el responsable solidario; así como también la intimación de pago efectuada al deudor principal, suspende la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar el impuesto y exigir su pago respecto de los responsables solidarios (último párrafo del inciso a) del artículo 65° LPT).

Cuando un responsable por deuda ajena paga el tributo al fisco sin ser el destinatario legal del tributo, éste tiene derecho a un resarcimiento por parte de quien es el principal deudor. El legislador, al establecer el tributo, tuvo en mira la capacidad contributiva del contribuyente y no la del tercero responsable y este último no tiene por qué soportar una detracción de su patrimonio que está dirigida al patrimonio del contribuyente. La acción de resarcimiento se funda en el principio universal que prohíbe el enriquecimiento sin causa. Sobre el particular, Villegas (1995) ha señalado que *“la*

*relación jurídica de resarcimiento no es de naturaleza tributaria porque su acreedor no es titular de un derecho subjetivo público, y porque se trata de una relación patrimonial en la cual la prestación que constituye su objeto, no es un tributo" (p. 267) sino una suma de igual monto que el tributo que pasa del contribuyente a quien lo reemplazó.*

Aunque puede estar dentro del ordenamiento tributario, como es el caso del artículo incorporado a continuación del 25° y del artículo 26° de la LIBP, la relación jurídica del resarcimiento es extra tributaria al no haber intereses públicos involucrados, por ello el Fisco no está involucrado. Le son aplicables las normas del CCCN y son aplicables los intereses de las relaciones civiles y no de las leyes tributarias.

La solidaridad tributaria implica que dos o más sujetos pasivos se hallan obligados al cumplimiento total de la misma prestación fiscal. García Vizcaíno (2006) y Villegas (1995) enumeran los efectos de la responsabilidad solidaria:

- Satisfecha la obligación por uno de los obligados solidariamente, ella se extingue respecto a todos, sin perjuicio de las acciones de resarcimiento de quien pagó
- El Fisco puede exigir la totalidad de la deuda a todos en conjunto o a cualquiera de los obligados solidariamente
- La novación, compensación o remisión de la deuda que beneficie a uno de los obligados extingue la obligación para todos, sin perjuicio de las acciones de resarcimiento
- La interrupción de la prescripción efectuada contra uno de los coobligados perjudica a los demás
- La cosa juzgada lograda por el Fisco en el juicio contra uno de los solidarios alcanza a los otros, salvo que éstos puedan oponer una excepción particular o una defensa común no planteada en tal juicio
- La cosa juzgada lograda por un deudor solidario en el juicio utilizando una defensa o excepción común, alcanza a los otros deudores solidarios.
- La solidaridad de uno de los coobligados que fallece no importa la solidaridad de sus herederos, ya que cada uno de éstos adeuda únicamente el importe que resulta de la proporción con su haber hereditario
- El coobligado demandado puede oponer al Fisco las excepciones comunes a todos y las personales suyas, pero no las personales de otros.

Por último, resta mencionar que el Organismo Recaudador, mediante el Dictamen DATyJ-DGI 86/1969 del 04.08.1969, ha interpretado que los responsables no son

responsables solidarios de la multa que se aplique al contribuyente en caso de fraude fiscal. Esta interpretación está en concordancia con la sentencia del 29.08.1974 de la CSJN en “Bigio, Alberto c/Aduana de la Nación s/recurso de apelación” en la que se estableció que no resultaría ajustado a derecho extender la responsabilidad a hechos realizados por terceros, toda vez que ello importaría una lesión del principio de culpabilidad.

## Conclusiones

Como primera propuesta, y siguiendo las recomendaciones de eruditos en la materia, e incluso de la AAEF, considero que este impuesto debería ser prontamente derogado. Su bajo aporte al tesoro público hace que no sea conveniente su mantención en el sistema tributario argentino. Debería seguirse el ejemplo de numerosos países desarrollados que han abandonado su utilización. Comparto el pensamiento de que este tipo de impuesto desincentiva el ahorro y la inversión. Es un impuesto que nació en nuestra legislación en un contexto de emergencia y con una aplicación inicial de 9 períodos fiscales, que ha sido y es prorrogado sistemáticamente, no por su concepción respecto a las teorías de la tributación, sino por la necesidad del Estado de incrementar, aunque sea mínimamente, las arcas fiscales.

En este trabajo se han planteado distintas circunstancias que tornan compleja la determinación del Impuesto sobre los Bienes Personales en cuanto a los sujetos del impuesto se refiere. También se han planteado diversas situaciones en la que la redacción de la ley (o la falta de ésta) tornan confuso al sujeto y hacen cuestionable su legalidad.

En lo pertinente a la obsoleta redacción del propio artículo 17°, entiendo que, a priori, existen 2 situaciones a corregir: incorporar una mayor caracterización del sujeto: su residencia, ya que carece de ello; y reemplazar la expresión “personas físicas” por “personas humanas”.

Debido a que no parece haber intención del poder legislativo de derogar este impuesto obsoleto, sugiero algunas adecuaciones al texto legal.

En primer lugar, sugiero los artículos 116° y siguientes de la LIG sean agregados como propios a la LIBP. De esta forma, la ley del impuesto que tratamos estaría completa en cuanto a la determinación de todas las atribuciones del sujeto. Como fuera mencionado, toda obligación tributaria y todos sus elementos deben surgir de una ley. Resulta inconcebible que este artículo mencione a los sujetos (personas humanas y/o sucesiones indivisas) domiciliados en el país cuando existe una norma posterior que dispuso que “el nexo de vinculación domicilio debe entenderse referido a residencia” y por pereza o impericia no se haya modificado la redacción del artículo 17°.

No obstante lo dicho, es menester que la remisión de la LIP a la LIG esté en el cuerpo legal y no en el decreto que la reglamenta, siendo este último una norma de inferior jerarquía. Por lo expuesto, el siguiente texto podría ser incorporado como artículo 31° de la LIB: “En los casos no expresamente previstos en esta ley y/o en su decreto reglamentario

se aplicarán supletoriamente las disposiciones legales y reglamentarias del impuesto a las ganancias.”

En segundo lugar, es necesario actualizar las leyes tributarias para que su conjunto, en línea con los códigos de fondo y demás normas del derecho público y privado, utilicen los mismos vocablos y definiciones. Ya desde el año 2015 el CCCN permutó las referencias a “personas físicas” por “personas humanas”. Es momento ya de que las leyes tributarias incorporen esta no tan nueva terminología.

Se abordaron distintas situaciones referidas a los responsables sustitutos del artículo incorporado a continuación del artículo 25°. A modo de recordatorio, me refiero a los sujetos sociedades que deben ingresar el impuesto en sustitución de sus titulares, cuando estos sean personas humanas y/o sucesiones indivisas con residencia en el país o cualquier tipo de sujeto con residencia en el exterior.

En primera instancia, nos centraremos en la situación de los sujetos radicados en el país. Me referiré a “sujetos locales” como abreviatura de personas humanas y/o sucesiones indivisas radicadas en el país. Desde el año 2002 estas participaciones dejaron de estar gravadas en cabeza de ellos y tributan bajo la forma del responsable sustituto. Por otra parte, los sujetos locales incorporan estos bienes como exentos en sus determinaciones personales. Como ya he comentado, al no tener en cuenta la real capacidad contributiva del tenedor de las participaciones, podrían darse tres situaciones, 2 de ellas diametralmente opuestas y no deseadas por el legislador:

- a) El sujeto local podría estar tributando sobre estos bienes a la misma alícuota que tributaría si ellos estuvieran gravados en su propia determinación. En este caso no hay ningún tipo de perjuicio para el contribuyente ni para el organismo recaudador. Ésta es la opción más eficiente ya que la fiscalización de una sociedad local requiere menores esfuerzos que la fiscalización de cada uno de sus integrantes.
- b) La capacidad contributiva del sujeto local podría ser tal que, aun incorporando su participación en la sociedad local, no correspondiera el ingreso del impuesto. Actualmente, la alícuota inicial para los sujetos locales y la alícuota para el ingreso del impuesto conforme al artículo incorporado a continuación del artículo 25° es la misma, por lo que no podría darse que el sujeto local debiera tributar a una alícuota menor.
- c) Opuesto al punto anterior, si el sujeto local incorporara estos bienes en su determinación personal podría estar tributando a una alícuota superior, por lo

que el organismo recaudador ve disminuidos sus ingresos sólo por el afán de la simplificación que buscaba para la liquidación y fiscalización de este tipo de bienes. Como corolario, se ve altamente disminuida la progresividad del impuesto, ya que este caso se vería en las grandes fortunas que son las que tributan a las alícuotas más altas del impuesto.

Haciendo eco de las palabras de la Dra. Gils Carbó, entiendo que *“este régimen reconoce la dificultad que tiene el Estado para generar un vínculo directo con los titulares del exterior, por lo que hace recaer la obligación de liquidación e ingreso del tributo sobre la sociedad”*. Por lo expuesto, propongo que las participaciones de los sujetos locales estén alcanzadas en cabeza de ellos en sus propias determinaciones y que el artículo incorporado a continuación del artículo 25° quede limitada sólo a las tenencias de los sujetos radicados en el exterior.

En segundo lugar, la ley presume sin admitir prueba en contrario que detrás de los sujetos sociedades del exterior (tenedoras de participaciones en sujetos sociedades locales) hay personas humanas, por lo que grava también la participación de éstos en sociedades locales. Como hemos visto, podría darse una situación de doble imposición si quienes sean titulares de ese ente del exterior sean sujetos radicados en el país. Si bien el decreto reglamentario admite el cómputo como pago a cuenta del impuesto ingresado por la sociedad local, este pago a cuenta debería estar instrumentado en el mismo artículo y no en el decreto reglamentario ya que es una norma de inferior jerarquía. Por otra parte, estaríamos ante el mismo supuesto que el descrito en párrafos anteriores, cuando no se tiene en cuenta la capacidad contributiva del sujeto local. Al respecto, me remito a las 3 situaciones contempladas ut supra al tratar a los sujetos locales con participación en sociedades locales.

Por último, y no menos importante, está la negación del Fisco a la compensación de saldos de libre disponibilidad que el responsable sustituto para la cancelación de este tributo, aun cuando la CSJN sentenció que la compensación mencionada es totalmente admisible. No obstante, el Fisco, en una expresión de terquedad, emitió la Resolución General 3175/2011 que prohíbe la mencionada compensación desoyendo la sentencia de nuestro más alto Tribunal. Como ya he mencionado, en mi opinión, el organismo recaudador ha incurrido en un grave exceso reglamentario y debería admitirse la compensación a la que se hace referencia puesto que concurren en el responsable sustituto la doble calidad de sujeto titular de la deuda y sujeto titular de un crédito. Tal es así que, incluso luego de la aparición de esta Resolución General, los tribunales inferiores siguieron

receptando los lineamientos marcados por la CSJN. Por consiguiente, y para respetar el principio de legalidad, esta Resolución General debería ser derogada.

En relación al artículo 26° de la LIBP, considero que los sujetos del exterior podrían ser sujetos del impuesto sobre los bienes personales sin la necesidad de un responsable sustituto o, al menos, podría quedar a elección del primero la utilización de esta figura. Hoy en día el Fisco cuenta con las herramientas informáticas más que suficientes para conocer quiénes son los titulares de los bienes alcanzados por el impuesto, puesto que para las personas humanas y/o sucesiones indivisas residentes en el exterior, todos los bienes alcanzados por el impuesto son bienes registrables o de difícil ocultamiento, como por ejemplo las cuentas en instituciones bancarias o de inversión. Sin bien la idea de la eliminación de los responsables sustitutos representa el ideal en materia de sujetos de los tributos, se torna de difícil aplicación ya que el Fisco debería “perseguir” a los contribuyentes más allá de las fronteras de nuestro país.

Asimismo, lejos han quedado ya los tiempos en que las presentaciones de las declaraciones juradas se realizaban en forma personal, cuestión que sería dificultosa (cuando no imposible) para una persona radicada en el exterior. En la actualidad las presentaciones se realizan por medios informáticos a los que se accede desde el sitio web de la AFIP, por lo que sería muy simple para un sujeto del exterior realizar la presentación y pago de una declaración jurada en cabeza propia.

Por último, considero que la inclusión de la responsabilidad sustituta de los padres, tutores y/o curadores de menores y pupilos no debería estar normada en el decreto reglamentario ya que, como he desarrollado a lo largo de todo este trabajo, toda sujeción de un responsable ajeno a la configuración del hecho imponible sólo pueden surgir en virtud de una expresa disposición legal, es decir, debe haber una ley que los nombre. Si bien se aplica la LPT en forma supletoria a todas las leyes tributarias, es imprescindible que estos responsables sustitutos estén expresamente mencionados en la LIBP.



## Referencias bibliográficas

### 1- Bibliografía

- Alferillo, Pascual Eduardo, (1999), *Administración de la Sucesión*, Mendoza, Argentina, Ed. Jurídicas Cuyo
- Amaro Gómez, Richard L., (2018), *Compensación. Responsables Sustitutos. Bienes Personales. Acciones y Participaciones. ¿Otra vez la misma cuestión controvertida?*, publicado en *Práctica y Actualidad Tributaria*, Tomo XXV, Diciembre 2018, Buenos Aires, Argentina, Editorial Errepar
- Damarco, Jorge, (2010), *Tratado Jurisprudencial y Doctrinario – Derecho Tributario y Procedimiento Tributario*, Buenos Aires, Argentina, Editorial La Ley
- De Araujo Falcao, Amilcar, (1964), *El Hecho Generador de la Obligación Tributaria*, Buenos Aires, Argentina, Ediciones Depalma
- Due, John y Friedlender, Ann, (1981), *Análisis Económico de Los Impuestos y Del Sector Público*, Buenos Aires, Argentina, Editorial El Ateneo.
- Fenochietto, Ricardo, (2006), *Economía del Sector Público. Análisis integral de las finanzas públicas y sus efecto*, Buenos Aires, Argentina, Editorial La Ley
- Fernández, Luis Omar, (2009), *La responsabilidad sustituta en el impuesto sobre los bienes personales*, *Práctica Profesional N° 100*, Buenos Aires, Argentina, Editorial La Ley.
- García Vizcaíno, Catalina, (2006), *Derecho Tributario*, tomo II, Buenos Aires, Argentina, Editorial Depalma
- García Vizcaíno, Catalina, (2014), *Manual de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Argentina, Editorial La Ley
- Gebhardt, Jorge, (2009), *Impuesto sobre los Bienes Personales*, Buenos Aires, Argentina, Editorial Errepar
- Gebhardt, Jorge, (2019), *Bienes personales. Los argumentos que se esgrimen para justificarlo o rechazarlo*, *Doctrina Tributaria Errepar*, Tomo XL, Buenos Aires, Argentina, Editorial Errepar
- Gomez, Teresa y Folco, Carlos María, (2009), *Procedimiento Tributario*, Buenos Aires, Argentina, Editorial La Ley
- Gotlib, Gabriel y Vaquero, Fernando M, (2005), *Aspectos Internacionales de la Tributación Argentina*, Buenos Aires, Argentina, Editorial La Ley

- Guiliani Fonrouge, Carlos, (2004), *Derecho Financiero*, Tomo I, Buenos Aires, Argentina, Editorial La Ley
- Guiliani Fonrouge, Carlos y Navarrine, Susana Camila, (2010), *Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social*, Buenos Aires, Argentina, Editorial Abeledo Perrot
- Jarach, Dino, (1982), *El Hecho Imponible*, Buenos Aires, Argentina, Editorial Abeledo Perrot
- Jarach, Dino, (1983), *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Buenos Aires, Argentina, Editorial Cangallo
- Litvin, Cesar Roberto, (2019), *Impuesto sobre los bienes personales: serias objeciones para su escasa recaudación*, publicado el 14.11.2019 en <https://www.economista.com.ar/2019-11-impuesto-sobre-los-bienes-personales-serias-objeciones-para-escasa-recaudacion/>
- Nuñez, Eduardo José, (2015), *Impuesto sobre los bienes personales. El supuesto de las sucursales de sociedades del exterior frente a la sustitución tributaria. Un relevante fallo de nuestro más Alto Tribunal*, publicado en Revista Impuestos, Junio 2015, Buenos Aires, Argentina, Editorial Thomson Reuters.
- Sáenz Valiente, Santiago, (2019), *Otro impuesto a la riqueza que deja a los contribuyentes al borde de la confiscatoriedad*, publicado el 04.10.2019 en <https://www.ambito.com/otro-impuesto-la-riqueza-que-deja-los-contribuyentes-al-borde-la-confiscatoriedad-n5058160>
- Schindel, Ángel y Tarsitano, Alberto (Coord.), (2017), *Lineamientos y propuestas para la reforma fiscal argentina*, Parte II, Buenos Aires, Argentina, AAEF.
- Tanzi, Vito, (1996), *Hacienda pública de los países en vías de desarrollo*, Madrid, España, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas-Secretaría General Técnica- SGIDP.
- Vicchi, Juan Carlos, (1994), *Manual de Impuestos al Patrimonio*, Buenos Aires, Argentina, CITAF - OEA
- Villegas, Héctor, (1995), *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Buenos Aires, Argentina, Editorial Depalma
- Zicardi, Horacio y Cucchietti, Miguel J., (2011), *Procedimiento. Responsable sustituto. Compensación*, Jurisprudencia Comentada, Doctrina Tributaria Errepar N° 378, Buenos Aires, Argentina, Editorial Errepar

2- Legislación consultada

- Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales – 23.966
- Decreto 127/1996
- Ley de Procedimiento Tributario – 11.683
- Decreto 1.397/1979
- Decreto 618/1997
- Ley del Impuesto a las Ganancias – 20.268
- Ley 27.432
- Ley 27.541
- Decreto 99/2019
- Código Civil y Comercial de la Nación

3- Dictámenes y Resoluciones Generales

- Dictamen 86/1969
- Dictamen 79/1971
- Dictamen 11/1986
- Dictamen 20/1994
- Dictamen 88/1999
- Dictamen 13/2000
- Dictamen 33/2006
- Resolución General 2151/2006
- Resolución 21/2008
- Resolución General 3175/2011

4- Jurisprudencia (en orden cronológico)

- S.A. Argentina Ind. y Com. J. y E. Atkinson Ltda v. Nación Argentina, Corte Suprema de Justicia de la Nación, 24.05.1957
- Bigio, Alberto c/Aduana de la Nación s/recurso de apelación, Corte Suprema de Justicia de la Nación, 29.08.1974
- Salvatierra Mario Rodolfo y otro, Tribunal Fiscal de la Nación en Pleno, 02.10.1975
- Barrenechea, Ignacio José María s/recurso de apelación, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, 16.06.1998

- Werthein, Julio s/recurso de apelación, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, 27.02.2001
- Sucesión de Francisco La Grottería s./ Recurso de apelación I.V.A. -Impuesto a las Ganancias -Bs. Personales, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, 18.05.2001
- Hermitage SA c/Poder Ejecutivo Nacional – Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos – Título 5 – Ley 25.063 s/proceso de conocimiento, Corte Suprema de Justicia de la Nación, 15.06.2010
- Rectificaciones Rivadavia S.A. c. A.F.I.P. s/ordinario, Corte Suprema de Justicia de la Nación, 12.07.2011
- The Bank of Tokio / Mitsubishi UFJ Ltda. c/ EN-AFIP-DGI-Resol. 269/07 s/ Dirección General Impositiva, Corte Suprema de Justicia de la Nación, 16.12.2014 y su Dictamen de Procuración, 18.12.2013.
- IRSA Inversiones y Representaciones SA c/EN - AFIP-DGI s/DGI, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V, 08.08.2018
- Cresud SA Comercial Inmobiliaria Financiera y Agropecuaria c/EN -AFIP-DGI s/DGI, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, 04.10.2018
- Cresud SA Comercial Inmobiliaria Financiera y Agropecuaria c/EN - AFIP-DGI s/DGI, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II, 16.04.2019