

El impuesto a la transmisión gratuita de la provincia de Buenos Aires. Algunos excesos en su liquidación*

Susana C. Navarrine

Sumario: 1. Motivos del comentario. 2. La legislación.

1. Motivos del comentario

En la provincia de Buenos Aires se reimplantó el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes desde el 1° de enero de 2010, sobre las transmisiones por causa de muerte y de los beneficios por enriquecimiento gratuito en las operaciones *inter vivos*, el cual se manifiesta en excesos en su liquidación que afectan en las sucesiones, a herederos y a los contribuyentes domiciliados en la provincia, por los bienes en ella y en otras jurisdicciones que no aplican igual impuesto, y a los beneficios en cuanto se redujo el monto del mínimo no imponible respecto del fijado en la Ley Impositiva del año de su reimplantación (2010).

2. La legislación

La Ley 14.044 (art. 114) (*Adla*, LXIX-E, 4501) (B. O. 16/12/2009) incorpora al Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires (Ley 10.397, t. o. 2004 y modificaciones, *Adla*, XLVI-B, 1674) el Título IV bis que legisla sobre el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes por herencias, legado, donaciones y anticipos de herencia, por bienes situados en la provincia, o los beneficios gratuitos recibidos por personas físicas o jurídicas allí domiciliadas¹, con vigencia desde el 1/1/2010.

El hecho imponible, adoptando criterios generalizados, grava a las transmisiones por causa de muerte y a todos los beneficios gratuitos diferenciándose del primitivo impuesto, el que tanto en la provincia de Buenos Aires como en el orden nacional

* Publicado en *La Ley*, Buenos Aires, La Ley, año LXXV, n° 47, 10/03/2011, Columna de Opinión, pp. 1-4.

1. Ver nota extendida en p. 123.

(sucesiones por bienes en Capital Federal y Territorios Nacionales, leyes 4350 Buenos Aires y 11.287 respectivamente, *Adla*, LII-C, 3529) solo gravaban las sucesiones. Al decir de la doctrina de Roque García Mullin², la ampliación se justifica porque los hechos gravados, tanto la adquisición por herencia como otros actos, suponen de un modo u otro una adquisición gratuita o similar a la producida por la herencia, razón por la cual asimila aquellos actos a esta.

El impuesto a la transmisión gratuita es de antigua data, ya que se aplicaba en la época de la Colonia, según la Real Cédula del 11/6/1801³, y recaía solo sobre las transmisiones por causa de muerte. En cuanto a las leyes, tanto la de Capital Federal como la de la provincia de Buenos Aires, que sirvieron de modelo para la legislación de las demás jurisdicciones, fijaban al lugar de los bienes y al domicilio de los beneficiarios como condiciones para la atribución del hecho imponible. A su vez, los factores que se agregaban para determinar el monto gravado eran la riqueza adquirida, el parentesco, el domicilio y radicación de los bienes.

2.1. Territorialidad de los bienes transmitidos

Como comentaba Giuliani Fonrouge⁴, la complejidad de la legislación argentina en materia de impuesto a las herencias derivaba del régimen federal de gobierno, por lo que proponía una ley uniforme para todo el país que no afectara a las jurisdicciones provinciales. Este hecho no ocurrió y, curiosamente, desde las primitivas legislaciones sobre el impuesto en la ley nacional y de la provincia de Buenos Aires no se respetaron las jurisdicciones donde estaban radicados los bienes, ya que se calculaba la alícuota aplicable, que caía sobre cada hijuela en función a todos los bienes en el país.

Así la Ley Nacional 11.287 (t. o. 1937), artículo 3, decía que para establecer el monto se tendrán en cuenta no solo los bienes existentes en el territorio nacional sino también los ubicados fuera de él. En la provincia de Buenos Aires, con disposición similar, la Ley 4350 (1937), artículo 6, inciso 1, decía que a los efectos de determinar el porcentaje aplicable a la escala del artículo 1 sería tomado en consideración el valor total de la hijuela, cualquiera sea la situación de los bienes adjudicados, con las deducciones autorizadas por la presente ley.

2. GARCÍA MULLIN, Roque, *Impuesto a las herencias*, Montevideo, Ed. Amalio M. Fernández, 1969, p. 98.

3. GIULIANI FONROUGE, Carlos, *Estudios del Centro de Investigación Permanente de Derecho Financiero*, [Buenos Aires], Publicaciones del Seminario de Ciencias Jurídicas y Sociales, 1938, tomo I.

4. Ver comentario en p. 447 en: GIULIANI FONROUGE, Carlos, *op. cit.* (cfr. nota 3).

Consecuentemente con tales disposiciones, respecto de la provincia de Buenos Aires, Dante Devoto⁵ comentaba que, para fijar el porcentaje de impuesto, ya no se tomaba el monto total de la hijuela, sino el haber hereditario íntegro. Concluyendo que, determinado el monto total del impuesto, se adjudicaba una parte proporcional de cada hijuela, de lo que resultaba que en dos sucesiones de igual parentesco y montos totales podían los herederos pagar impuestos en valores distintos.

Esta verdadera extralimitación territorial de los bienes para el cálculo de la alícuota llevó a declarar inconstitucional esa forma de liquidación. La Corte Suprema Nacional de Justicia dijo que “es inconstitucional el impuesto a la sucesión en cuanto aplica la tasa a cobrar por cada hijuela sobre el monto total del haber hereditario”⁶.

Esa inconstitucionalidad cesa con la derogación de los impuestos a la Transmisión Gratuita de Bienes por causa de herencias y otros beneficios que se dispone a partir del 1° de enero de 1973; se cambia la forma de imposición al patrimonio, creándose el Impuesto al Patrimonio Neto (Ley 20.046, *Adla*, XXXIII-A, 65) que evoluciona a través de otras formas de imposición que se coparticipan.

El Impuesto a la Trasmisión Gratuita que se reimplanta en la provincia de Buenos Aires a partir de enero de 2010 contiene una cláusula similar a la ejemplificada de su antecedente, la Ley 4350; aunque reconociendo la extralimitación territorial en el cálculo de la alícuota, condiciona su vigencia a que los fiscos de otras jurisdicciones no apliquen el impuesto a la trasmisión gratuita de bienes que se transmiten en el acervo hereditario total (Ley 14.044, artículo 7)⁷.

Los conceptos del Código Civil como el parentesco, el domicilio, el carácter de las personas se transvasan, sin modificación, al Impuesto a la Trasmisión Gratuita de Bienes. Así puede explicarse la extralimitación de la jurisdicción de la provincia basada en el criterio de que la sucesión transmite la *universalidad del patrimonio*, olvidando al régimen federal de distribución de las competencias de las jurisdicciones, dando como resultado el cómputo de todos los bienes, para el cálculo de la alícuota, cualquiera sea el lugar de su radicación, tratándose de beneficiarios domiciliados en la provincia con bienes en jurisdicciones que no aplican igual impuesto; las que en definitiva son la mayoría.

El *principio de razonabilidad de las leyes* como garantía in-nominada en la Constitución, que –como describe Rodolfo R.

5. DEVOTO, Dante, *El impuesto a la herencia y a las transmisiones gratuitas*, Buenos Aires, Editorial La Facultad, 1936, p. 39.

6. SUPREMA CORTE DE JUSTICIA NACIONAL, *Gaceta del Foro*, tomo 79, p. 77, citado por DEVOTO, Dante, *op. cit.* (cfr. nota 5), p. 43.

7. Ley 14.044 (Prov. de Buenos Aires), artículo 114, que incorpora el artículo 107 al Código Fiscal de la Prov. de Buenos Aires a partir del artículo 282. Artículo 17 a continuación del 282. “La alícuota se determinará computando la totalidad de los bienes recibidos por cada beneficiario, en la provincia o fuera de ella, según el caso. Los bienes que no estén ubicados en esta jurisdicción no se computarán a los fines de este impuesto, a condición de reciprocidad de los fiscos en que se encuentren, cuando en ellos rija análogo tributo y se acredite su pago o exención. En las transmisiones sucesivas o simultáneas, la alícuota se determinará de acuerdo al monto total. El reajuste se efectuará a medida que se realicen aquellas, considerando lo pagado como pago a cuenta sobre el total que corresponde en definitiva. La Ley Impositiva establecerá la escala de alícuotas a aplicar considerando el monto de la base imponible y grado de parentesco”.

Spisso⁸— gira en derredor del artículo 28 de la Constitución Nacional en conjunción con los artículos 16, 17 y 33, la doctrina y la jurisprudencia de la Corte Suprema, justifica en el caso la oposición al artículo 17 de la Ley 14.044 que viola el principio de igualdad y de propiedad.

Este artículo 107 de la Ley 14.044 así se impone como un exceso irrazonable ante la inconstitucionalidad que había declarado la Corte Suprema de normas antecesoras que ese sistema aplicó, lo que se agrava en este año 2011 cuando otra ley (14.200) disminuyó el monto imponible, como mínimo que había fijado la Ley Impositiva 14.044.

Creemos que si la Ley 14.200 (Buenos Aires, 24/12/2010) declaró la extinción de pleno derecho de las deudas devengadas por el impuesto hasta el 31/12/2010, también la aplicación del artículo 107 en los términos descriptos podrá soslayarse con otra ley, máxime que en la transmisión de bienes se trata de la materia coparticipable por la Ley 23.548 con sus consecuentes prohibiciones para la provincia adherida.

2.2. *Disminución del mínimo no imponible*

Como otro exceso de irracionalidad, la Ley 14.200 (24/12/2010) dispone que no se encuentran alcanzados por el impuesto los enriquecimientos patrimoniales a título gratuito cuyos montos totales no superen \$50.000, cifra que se elevará a \$200.000 cuando se trate de padres, hijos y cónyuge. En cuanto a la alícuota, esta varía desde el 4 % hasta el 21,95 % dependiendo del monto de la base imponible y el parentesco con el causante y el donante.

Ya ha sido tradición la actualización del mínimo no imponible del Impuesto a la Trasmisión Gratuita, lo que, en una economía que tiene una inflación superior al 20 % anual, su disminución no encuentra justificación razonable. La Ley Impositiva del año 2010 (art. 117) partía de una base imponible de \$3.000.0000 para considerar gravada a la trasmisión gratuita, las cifras irrisorias consignadas por la Ley 14.200 son insostenibles en sus efectos económicos.

8. SPISSE, Rodolfo R., *Derecho constitucional tributario*, Buenos Aires, AbeledoPerrot, 2009, p. 319, 4ª edición.

Nota extendida

I. Ley 14.044 (B. O. 16/12/2009), artículo 114, incorpora los artículos 91 a 113 al Código Fiscal a continuación del artículo 282 Ley 14.044, artículo 91. Artículo 1 a continuación del 282: “Todo aumento de riqueza obtenido a título gratuito como consecuencia de una transmisión o acto de esa naturaleza, que comprenda o afecte uno o más bienes situados en la provincia y/o beneficie a personas físicas o jurídicas con domicilio en la misma, estará alcanzado con el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes en las condiciones que se determinan en los artículos siguientes. Sin perjuicio de lo establecido en el párrafo anterior no estarán alcanzados por el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes los enriquecimientos patrimoniales a título gratuito cuyos montos totales no superen la suma que establezca la Ley Impositiva”. Artículo 2 a continuación del 282: “El impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes alcanza al enriquecimiento que se obtenga en virtud de toda transmisión a título gratuito, incluyendo: a) Las herencias; b) Los legados; c) Las donaciones; d) Los anticipos de herencia; e) Cualquier otra transmisión que implique un enriquecimiento patrimonial a título gratuito”.