

INFORME 004 - 22

TEMA

Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes.
Acuerdo de Partición y adjudicación de bienes heredados. Homologación judicial.

DIRECCIÓN EJECUTIVA

Vistas estas actuaciones, se cumple en informar lo siguiente.

ANTECEDENTES

Se presentan varias contribuyentes, todas por derecho propio y con el patrocinio letrado de la **"Dra. ..."**, a efectos de consultar el tratamiento a aplicar en el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes respecto de la inscripción de un acuerdo particionario perfeccionado en el marco de un proceso sucesorio en el cual han sido declaradas herederas.

De la documentación acompañada se observa que:

- El 6 de abril de 1989, se produjo el fallecimiento del **"Sr. AA"**, siendo declarados como únicos y universales herederos, sus hijos: **"Sra. BB"**, **"Sr. CC"**, **"Sra. DD"**, **"Sra. EE"** y **"Sra. FF"**, y su cónyuge supérstite la **"Sra. GG"**.
- El 18 de febrero de 2007, se produjo el fallecimiento del **"Sr. CC"**, sucediéndolo en carácter de universal heredera, su madre **"Sra. GG"**.
- El día 26 de mayo de 2007, se produjo el fallecimiento de la **"Sra. GG"**, siendo sus herederas universales, sus cuatro hijas.
- Con fecha 1º de febrero de 2008 se celebra escritura de Cesión y Transferencia de Acciones y Derechos Hereditarios Onerosa, mediante la cual la **"Sra. FF"** cede, vende y transfiere a favor de sus hermanas **"Sra. BB"**, **"Sra. DD"** y **"Sra. EE"**, todos los derechos y acciones que tiene y le corresponden como heredera en las sucesiones de su padre, de su madre y de su hermano, por el precio de pesos ciento veinte mil (\$120.000).
- Y con fecha 1 de abril de 2008 se celebró de manera privada, un acuerdo de partición hereditaria por el cual se acordó que los bienes integrantes del acervo hereditario se adjudicarían de la siguiente manera: para la **"Sra. BB"**,

un campo ubicado en General Las Heras; para la “**Sra. EE**”, un inmueble en el mismo partido y un campo y para la “**Sra. DD**”, un campo en General Las Heras. Dicho acuerdo fue homologado judicialmente el 23 de octubre de 2012.

Por otro lado, las presentantes explican que, al momento de pretender efectuar el trámite de inscripción del acuerdo particionario, del Departamento de Impuesto de Sellos y Transmisión Gratuita de Bienes “... *han observado que en el caso traído a consulta, debe determinarse y obllarse el ITGB*”.

Así entonces, sostienen que en las fechas en que se produjeron los decesos y en la cual se celebró la cesión de derechos hereditarios, el gravamen no se encontraba en vigencia, lo que consideran motivo suficiente para rechazar la exigencia fiscal.

Respecto del acuerdo particionario, expresan que se encuentra fuera del objeto del impuesto, que “... *no supone en sí mismo un enriquecimiento a título gratuito*”, que “... *podría ser útil en el mejor de los casos para cuantificar la base imponible gravada en cada heredero, pero no es este el hecho jurídico que da nacimiento a la obligación tributaria*” y que “... *es importante destacar que del acuerdo de partición no surgen renunciias de derecho de ninguna de las partes...*”.

Plantean que, subsidiariamente, en caso de que esta Administración entienda que el acuerdo de partición implica un enriquecimiento a título gratuito, se indique cuál sería la base imponible a considerar.

TRATAMIENTO

En estas actuaciones se trata, exclusivamente, de establecer el alcance del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes respecto de la instrumentación de un “acuerdo particionario” celebrado entre las presentantes.

Sin perjuicio de ello, merece destacarse que del análisis del presente surgen varios hechos y actos a través de los cuales operaron transmisiones de bienes, tanto gratuitas como onerosas.

En primer lugar, en el momento en que ocurrió cada uno de los fallecimientos de los causantes, sus respectivos patrimonios fueron transmitidos

gratuitamente a sus herederos. Estas transmisiones no se encontraron alcanzadas con el impuesto objeto de esta consulta, en razón de haber ocurrido en los años 1989 y 2007, es decir con anterioridad a la vigencia del tributo lo cual aconteciera, íntegramente, a partir del 01/01/2011 (cf. arts. 90 a 119 de la Ley N° 14044 y arts. 78 y 140 de la Ley N° 14200).

La Cesión y Transferencia de Acciones y Derechos Hereditarios celebrada el 1° de febrero de 2008, no cobra relevancia a los fines del presente (tanto en razón de su fecha, anterior a la vigencia del tributo en tratamiento, como por motivo de tratarse de transmisión onerosa, por ende fuera de su objeto).

Ahora bien, según se diera cuenta en los antecedentes reseñados, el 1° de abril de 2008 se llevó a cabo entre las herederas un acuerdo de partición privada de los bienes integrantes del acervo, detallándose la manera en que los mismos quedarían adjudicados, resultando tal acuerdo homologado recién el día 23 de octubre de 2012. Esta última circunstancia es la que resulta relevante a tener en cuenta a efectos de expedirse acerca de lo consultado particularmente en el caso.

A tales fines, en primer término, cabe recordar las prescripciones del Código Fiscal (Ley N° 10.397 t.o. 2011 y mods.) sobre el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes y que resulta necesario tener en cuenta en la especie:

- Artículo 306: *“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 humanas o jurídicas con domicilio en la misma, estará alcanzado con el impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes...”*.
- Artículo 307: *“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”*.

- Artículo 311: *“En las transmisiones por causa de muerte se considerará la vocación o derecho hereditario al momento del fallecimiento... Se prescindirá de las particiones, reconocimientos, acuerdos, convenios o las renunciaciones entre herederos y legatarios de cuotas referentes a su vocación o derechos”*.

Asimismo, cabe traer a colación lo establecido por el hoy derogado Código Civil de la Nación (Ley N° 340), aplicable en la especie en razón de encontrarse vigente al momento de la ocurrencia de la referida homologación (sin perjuicio de indicarse la correlación con el actual Código Civil y Comercial de la Nación -CCCN-):

- Artículo 1184 (1017 CCCN, que ya no prevé el caso del inciso 2° que seguidamente se reproduce): *“Deben ser hechos en escritura pública, con excepción de los que fuesen celebrados en subasta pública: ... 2° Las particiones extrajudiciales de herencias, salvo que mediare convenio por instrumento privado presentado al juez de la sucesión; ...”*.
- Artículo 3462 (2369 CCCN): *“Si todos los herederos están presentes y son capaces, la partición puede hacerse en la forma y por el acto que por unanimidad juzguen convenientes”*.
- Artículo 3503 (2403 CCCN): *“Se juzga que cada heredero ha sucedido sólo e inmediatamente en los objetos hereditarios que le han correspondido en la partición, y que no ha tenido nunca ningún derecho en los que han correspondido a sus coherederos; como también que el derecho a los bienes que le han correspondido por la partición, lo tiene exclusiva e inmediatamente del difunto y no de sus coherederos”*.

También, en el particular, es importante considerar lo establecido en el artículo 3° inciso a) de la Ley N° 17801 –Registro de la Propiedad Inmueble-, en cuanto prevé lo siguiente con relación a los tipos de documentos a inscribir tales como los que constituyan, transmitan, declaren, modifiquen o extingan derechos reales sobre inmuebles: *“Para que los documentos mencionados en el artículo anterior puedan ser inscriptos o anotados, deberán reunir los*

siguientes requisitos: a) *Estar constituidos por escritura notarial o resolución judicial o administrativa, según legalmente corresponda;...*".

Respecto del acto de partición, en el marco de las normas referenciadas del Código Civil (Ley Nº 340) se había enfatizado: **a)** que constituye "*... el acto mediante el cual, normalmente, ha de concluir la comunidad hereditaria. Por obra de ella, la cuota aritmética y abstracta que cada uno de los coherederos tiene sobre la comunidad ha de traducirse materialmente en bienes determinados, sobre los cuales adquirirá derechos exclusivos*" (MAFFIA, Jorge O. "Manual de Derecho Sucesorio" T I, pág. 363, 3ra. Ed. Depalma 1987); **b)** "*Como enseña Jossierand: ...Por lo tanto, y desde el momento en que la partición nada transfiere, los copartícipes no son causahabientes entre sí, tienen sus derechos entre sí directamente del difunto; cada uno de ellos se considera que tiene la propiedad exclusiva desde el día de la apertura de la sucesión y, por consiguiente, retroactivamente de los bienes puestos en su lote, y en compensación, se supone que jamás tuvo derechos en los lotes de sus coherederos*" (Maffía, ob cit. pág. 389); **c)** "*... en nada invalida la naturaleza declarativa de la división de la herencia: su causa justificadora se halla en la eliminación de la incerteza, como función económico-jurídica. Lo que ocurre es que, sólo luego de la partición, cada heredero adquirirá derechos exclusivos sobre los bienes considerados singularmente... Antes de la partición, el contenido patrimonial era idéntico (ya que está dado por la cuantía del llamamiento), aun cuando fuese diversa la situación jurídica por depender de la indivisión, y por recaer a título universal, sobre una alícuota del patrimonio transformado en objeto de la comunidad hereditaria*" ("Manual de Derecho de las Sucesiones", Eduardo A. Zannoni, 4ta. Ed. Editorial Astrea, pág. 365).

Y, en el mismo sentido, con relación al artículo 2403 del Código Civil y Comercial (equivalente al referido art. 3503), que ahora consagra expresamente el aludido efecto declarativo, se ha dicho que la partición "*... pone fin al estado de indivisión hereditaria, determinando la titularidad sobre las relaciones jurídicas que la componían, la indivisión es abstracta, la partición es concreta. Con ella la porción ideal se transforma en asignaciones concretas que preservan la igualdad cualitativa y cuantitativa con relación a las cuotas que le*

corresponden a los herederos" (Marcos M. Córdoba, en Lorenzetti, Ricardo L. - dir.-, Código Civil y Comercial de la Nación comentado, t. X, Buenos Aires, Rubinzal-Culzoni, 2015, p. 766).

Es claro, entonces, que la partición posee efectos declarativos y que, por tal razón debe considerarse que cada copartícipe, al momento de perfeccionarse la misma, no recibe nada de los otros, sino que cada uno apropia inmediatamente del causante (y al momento de su fallecimiento), el bien individualizado en el acuerdo, que previamente era sólo una porción ideal.

Pero lo afirmado precedentemente será así, en el marco de lo que referiríamos como una partición propiamente dicha, supuesto en el que se salvaguardan las igualdades cualitativas y cuantitativas de cada uno de los herederos. De no resultar de ese modo, tal como generalmente sucede en el marco de los acuerdos privados de división hereditaria (como se trata en la especie), es porque, seguramente, se está en presencia de pactos adicionales de los cuales deriva algún tipo de transmisión/adquisición entre alguno o algunos de los copartícipes. Esto último podría acontecer tanto a título gratuito (vgr. renuncia de un copartícipe a favor de otro, de todo o parte de lo recibido del causante), como oneroso (vgr. la asunción de deudas del acervo por parte de un copartícipe, recompensas debidas a algún copartícipe, compensación con dinero, etc.). En definitiva, de dichas situaciones resultará que las proporciones del acervo hereditario no resultaron distribuidas de modo equivalente en el acto de partición y ésta ha dejado de ser un acto estrictamente declarativo (ni oneroso ni gratuito) para adquirir, en parte, carácter de acto traslativo.

De contemplar aspectos que puedan catalogarse de gratuitos, aun cuando no exista una renuncia expresa, cobra relevancia lo establecido en el artículo 311 del Código Fiscal (Ley N° 10.397 t.o. 2011 y mods.) transcrito arriba, del que se extrae que los diversos actos deben tener un tratamiento particularizado. En este sentido esta Autoridad de Aplicación ha expresado: "... el momento relevante a los fines de fundar la procedencia del impuesto en los actos *mortis causa*, es el fallecimiento del causante. Y luego, que los actos posteriores a la apertura de la sucesión (*muerte del causante*) como por ejemplo

se trata en el caso, de una partición, aun cuando son consecuencia de aquella, no inciden en la magnitud de la obligación tributaria debida por cada uno de los herederos. Esto último no debe generar confusión alguna respecto de la eventual renuncia de derechos que, mediando tal tipo de actos, algún heredero pueda efectuar a favor de otro, lo cual requeriría del análisis a la luz de las normas que regulan el tributo a los fines de determinar la procedencia o no del mismo." (Informe Técnico N° 14/12).

De conformidad a todo lo puesto de manifiesto, en el caso, no corresponderá abonar el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes respecto de las transmisiones operadas como consecuencia de los fallecimientos acaecidos en los años 1989 y 2007, siempre que del acuerdo particionario surja estricta equivalencia de los valores distribuidos entre las herederas, es decir que el mismo represente la concreción material de las porciones ideales idénticas. Y ello así, en razón de las fechas de fallecimiento y revestir dicho convenio, en tal caso y como se expuso más arriba, carácter absolutamente declarativo.

De no verificarse tal situación de equivalencia, y no perfeccionarse acto oneroso alguno entre las coherederas, y por aplicación de lo establecido en el artículo 311 del Código Fiscal (Ley N° 10.397 t.o. 2011 y mods.) arriba referido, deberá ingresarse el impuesto de que se trata toda vez que cualquier renuncia de derechos, aun tácita, de una o alguna de ellas a favor de otra, debe tenerse por ocurrida el 23/10/2012, es decir la fecha de homologación del acuerdo particionario, momento en que ya regía el gravamen, y que debe considerarse como de configuración del hecho imponible.

En efecto, tratándose la partición privada de un acuerdo que involucra bienes inmuebles, será la homologación judicial del mismo la que le brindará validez a la alteración de las porciones hereditarias recibidas directamente del causante, provocada en virtud de los acuerdos adicionales arribados entre los miembros de la comunidad al momento de concretar el acto de partición. La previsión del, en su entonces, artículo 1184 inciso 2) del Código Civil y la del artículo 3 inciso a) de la Ley N° 17801, permiten aseverar que será tal intervención judicial la que otorgará plenos efectos a un convenio de tales características, que contemplaría estipulaciones con contenido traslativo (gratuito) de

derechos sobre inmuebles.

En tal caso, a los fines de la liquidación del gravamen, la base imponible estará constituida por aquel valor vigente al momento señalado (23/10/2012, cf. art. 315 C.F. t.o. 2011 y mods.), que excede al que correspondería por aplicación de la proporción transmitida por el causante.

En la especie, a todo evento, teniendo en cuenta que participan más de dos herederas, deberá considerarse la proporción que se transmitan entre sí en atención a la modalidad de cálculo del gravamen (cf. arts. 306 y ccs. del Código Fiscal, Ley N° 10.397, t.o. 2011 y mods., y 53 y ss. de la Ley N° 14333 –Impositiva 2012-).

Para finalizar, corresponde dejar sentado que, en razón de la fecha en que acaeció el hecho imponible del caso (23/10/2012), la exigencia del tributo en cuestión corresponde por aplicación de lo establecido en el artículo 159 del Código Fiscal (Ley N° 10.397 t.o. 2011 y mods.).

Vº Bº DIRECTOR EJECUTIVO

18 / 02 / 22.-