

Cuadernos de Economía

Ministerio de
Economía

Buenos Aires
LA PROVINCIA

78

Agosto de 2011

**El Impuesto a la
Transmisión
Gratuita de Bienes.**
Su reincorporación en la
Provincia como instrumento
eficiente en la búsqueda de
la igualdad de oportunidades.

AUTORIDADES

D. DANIEL OSVALDO SCIOLI

Gobernador de la Provincia de Buenos Aires

Dr. ALBERTO EDGARDO BALESTRINI

Vicegobernador

Lic. ALBERTO PÉREZ

Ministro de Jefatura de Gabinete de Ministros

Lic. ALEJANDRO GASPAR ARLÍA

Ministro de Economía

Lic. MARTA ALBAMONTE

Jefa de Gabinete de Asesores

Lic. SILVINA BATAKIS

Subsecretaria de Hacienda

Dra. NORA DE LUCÍA

Subsecretaria de Política y Coordinación Económica

Lic. EDUARDO MAURIZZIO

Director General de Administración

Dr. ROBERTO PRANDINI

Director Provincial del Registro de la Propiedad

Cuadernos de Economía

es una publicación del
Ministerio de Economía
de la Provincia de
Buenos Aires

Editorial

Ministerio de Economía de la
Provincia de Buenos Aires

Director de la publicación

Lic. Alejandro Arlfa

Editora responsable

Lic. Laura Beherán

Correctores Editores

Celeste Lucca
Marina Marianetti
Juan Ignacio Santana
Martín Bozo
María Susana Ocaranza

Diseño y diagramación

Fabián Fornaroli
Nuri Labanca

Fecha y lugar de publicación

La Plata, agosto de 2011

Impreso en los talleres del
Ministerio de Economía de la
Provincia de Buenos Aires.

Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires

Calle 8 entre 45 y 46 -
La Plata (1900)
Teléfono del conmutador:
(0221) 429-4400
La Plata - Provincia de
Buenos Aires
República Argentina

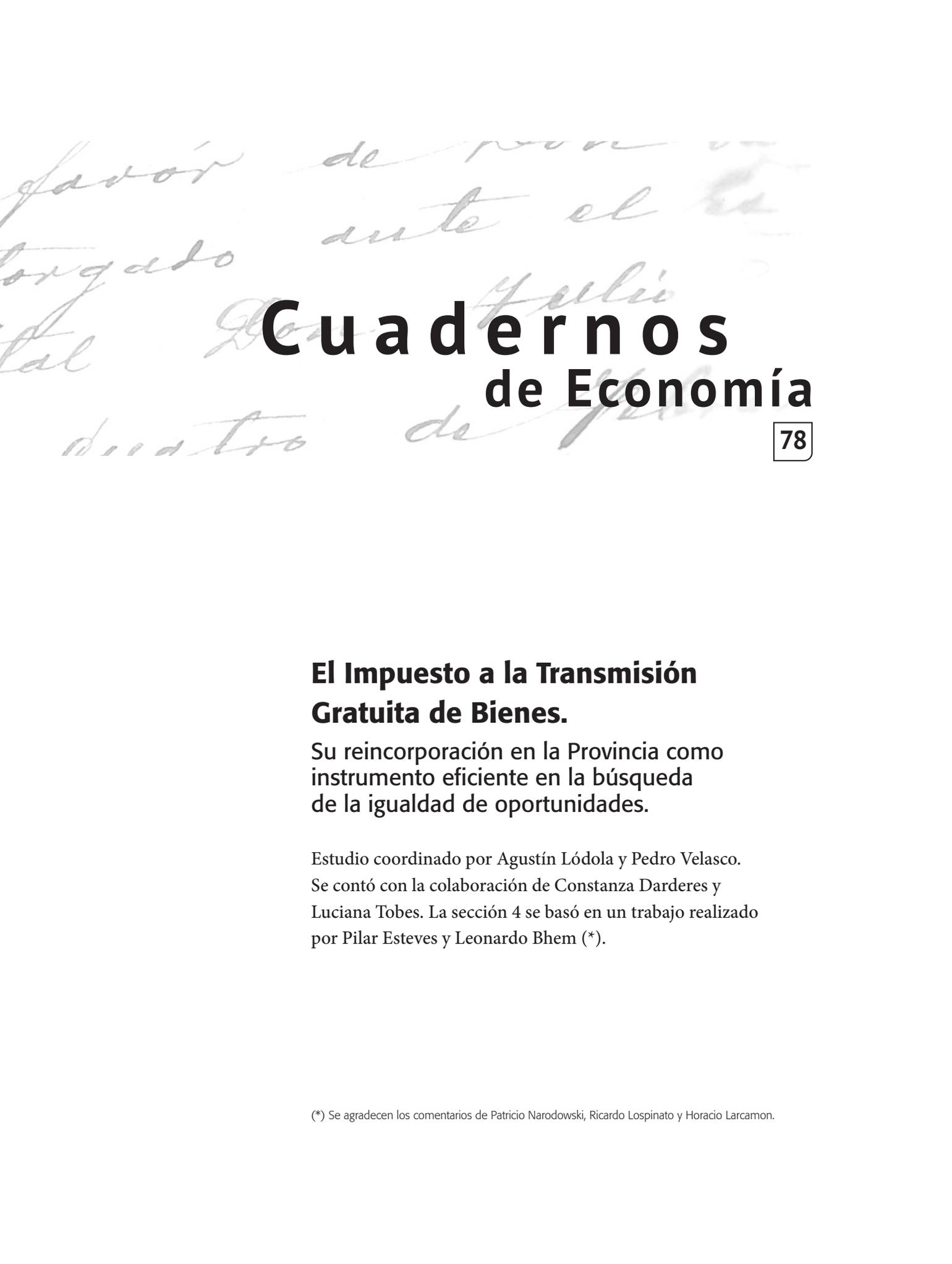
Links a anexos de Cuadernos de Economía:

www.ec.gba.gov.ar/test/Prensa/anexo_cuaderno76.html

Link de Contaduría:

www.cgp.gba.gov.ar/Presupuestaria/EstadosComparativos.aspx

ISSN 1853-1946



Cuadernos de Economía

78

El Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes.

Su reincorporación en la Provincia como instrumento eficiente en la búsqueda de la igualdad de oportunidades.

Estudio coordinado por Agustín Lódola y Pedro Velasco.
Se contó con la colaboración de Constanza Darderes y Luciana Tobes. La sección 4 se basó en un trabajo realizado por Pilar Esteves y Leonardo Bhem (*).

(*) Se agradecen los comentarios de Patricio Narodowski, Ricardo Lospinato y Horacio Larcamon.

Índice

1	Introducción	9
2	Antecedentes.....	11
2.1	Alternativas de la imposición sobre las herencias.....	11
2.2	Antecedentes históricos.....	13
2.3	Experiencia internacional.....	15
3	Fundamentos económicos.....	19
3.1	El sostenimiento de una sociedad democrática.....	19
3.2	Los relativos efectos sobre la eficiencia.....	22
3.3	El indiscutible aliciente sobre la equidad	25
3.4	El doble dividendo del ITGB	27
4	Marco legal.....	29
4.1	Marco constitucional: distribución de potestades tributarias	29
4.2	La ley de coparticipación federal, prevención de analogías e ITGB	30
4.3	Doble imposición.....	32
4.3.1	Impuesto sobre los Bienes Personales e ITGB.	34
4.3.2	Impuesto a las Ganancias.....	35
4.4	El carácter distintivo del ITGB	36
5	La re incorporación del ITGB en la provincia de Buenos Aires	39
5.1	El financiamiento de la educación.....	39
5.2	La inequidad del mínimo exento	40
5.3	Coordinación interjurisdiccional	41

5.4	Hacia un impuesto personal.....	42
6	Alcance e incidencia del ITGB.....	45
6.1	Comparación histórica e internacional.....	45
6.2	Alcance e incidencia del Impuesto a la Herencia en la Provincia.....	48
6.3	Incidencia distributiva	51
6.4	Hacia un diseño realmente progresivo.....	53
7	Síntesis y conclusiones	55
8	Anexos.....	59
8.1	Detalle de las experiencias de interés particular	59
8.1.1	Caso España	59
8.1.2	Caso Finlandia	62
8.1.3	Caso Ecuador.....	64
8.1.4	Caso Chile.....	66
8.1.5	Caso Uruguay	67
8.1.6	Caso Brasil	68
8.2	Texto ordenado Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes	71
8.3	Decreto reglamentario.....	83
9	Referencias bibliográficas.....	89

PRÓLOGO

El Cuaderno de Economía que aquí se presenta tiene características distintivas. Responde perfectamente a un objetivo fundamental, que nos hemos propuesto hace algún tiempo: que los equipos de trabajo del Ministerio, puedan exponer y fundamentar analíticamente en este medio, los procesos de planificación, elaboración y ejecución de las políticas.

En este caso, la Dirección Provincial de Política Tributaria de la Subsecretaría de Hacienda ha desarrollado un trabajo excepcional acerca de un instrumento fundamental en la gestión del Gobernador Scioli y que en el año 2010 hemos mejorado sustancialmente: el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes (ITGB).

El resultado es un documento muy útil para el debate, no sólo de este impuesto en sí, sino para la discusión acerca de la política tributaria en un Proyecto Nacional y Popular.

Se demuestra en la práctica, desde el ámbito político y filosófico y en términos de eficiencia y equidad, cómo es posible comenzar a plasmar realmente nuestros anhelos de una Argentina más justa, y el gran aporte que los profesionales de nuestras universidades nacionales y los equipos del Sector Público pueden hacer en un contexto político como el actual.

Su lectura permite volver a temas que intentaron ser silenciados sobre todo en la Argentina de los años'90: la preocupación que tienen muchos países por sostener estructuras tributarias progresivas y el rol que este tipo de impuestos –con sus variantes– tiene en esas mismas estructuras. También del documento surge con claridad que este gravamen es sólo la continuidad de una larga tradición de instrumentos similares aplicados en el país, que nuestra Provincia siempre tuvo y tiene potestad para aplicarlo y que ha sido y es muy coherente su cobro en el contexto del federalismo fiscal argentino.

Pero además, el trabajo es una excelente guía práctica y exhaustiva para entender el impuesto, en su versión original y con sus modificaciones e incluye un cálculo de la incidencia esperada del tributo, realizado en función de mostrar de qué manera las mejoras realizadas regeneran la capacidad del impuesto de aportar a la equidad del sistema.

El objetivo fundamental ha sido cumplido y la norma se ha implementado de manera coherente con las premisas de nuestra gestión, este cuaderno lo demuestra con creces. Ahora se trata de continuar debatiendo, proponiendo, generando

y mejorando instrumentos para que nuestra Provincia sea siempre más productiva y su gente pueda aprovecharlo en un contexto de mayor calidad de vida en justicia y equidad.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'A. Arlía', with a long horizontal stroke extending to the right.

Alejandro G. Arlía
Ministro de Economía de la Provincia de Buenos Aires

Capítulo 1

Introducción

La literatura económica ha sido fructífera en producir numerosos trabajos sobre las condiciones que debe cumplir una estructura tributaria óptima: eficiencia, equidad y simplicidad son mencionados como principios a seguir. La academia no ha avanzado sobre definir el peso de cada uno, porque es la política, en este caso tributaria, la que debe cumplir ese rol, aunque el mismo durante muchos años quedó oculto.

Las razones de la falta de protagonismo de la política tributaria son varias. En primer lugar por una priorización en la administración tributaria, la que necesariamente se vuelca hacia la simplicidad; pero fundamentalmente mediante un sesgado desarrollo teórico e incluso del instrumental económico hacia las contemplaciones de eficiencia. Hay que reconocer que ciertos modelos macroeconómicos tienen responsabilidad. Durante mucho tiempo algunos pensaban que las mejoras en las cuestiones distributivas provendrían por la vía de un mayor crecimiento económico (teoría del derrame) privilegiando así la “eficiencia”. En palabras de Gomez Sabaini, Jimenez y Podestá (2010) “El objetivo que guió a la tributación y que explica su actual diseño e impacto sobre el bienestar de la sociedad es el de generar recursos sin perjudicar posibles inversiones ni afectar la ‘neutralidad’ de la economía”. En definitiva los autores concluyen que en América Latina y Argentina en particular la distribución empeora luego de la recaudación de impuestos.

Un reciente documento de la CEPAL (2010) presenta un diagnóstico al respecto sobre los países de América Latina: “...aún persiste una estructura tributaria altamente concentrada en los impuestos al consumo, elevados niveles de evasión y elusión, una escasa recaudación de impuestos directos como los que recaen sobre la renta —sobre todo de aquellos que provienen de las personas físicas— en comparación con los países desarrollados y una relevancia poco significativa o nula de los gravámenes de tipo patrimonial”.

Por su parte, el valor de la igualdad toma aún mayor sentido en una provin-

cia con tantos contrastes geográficos y socioeconómicos como lo es Buenos Aires. Las dudas teóricas sobre las posibilidades prácticas de hacer política redistributiva desde un gobierno subnacional no deben paralizar cualquier intento de llevarla a cabo. La Constitución Nacional, dotó a las provincias de potestades tributarias para la atención de este objetivo a través de la facultad exclusiva de aplicar impuestos directos por tiempo indeterminado. Ante la existencia de una recaudación del Impuesto a las Ganancias y sobre los Bienes Personales realizada desde el nivel nacional, las posibilidades de ejercer dicha potestad se ven restringidas a gravámenes reales sobre ciertas manifestaciones patrimoniales, y gravámenes personales sobre donaciones y herencias.

El Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes (ITGB) reintroducido en la Provincia de Buenos Aires, aplicado en forma personal, global y progresiva, atiende a la igualdad de oportunidades a través de la redistribución de aquella riqueza que no resulta como producto directo del esfuerzo del sujeto gravado. El Impuesto propone gravar todo enriquecimiento patrimonial a título gratuito que provenga de una transmisión, determinándose entonces la materia imponible como el aumento de riqueza que se hubiera producido sin contraprestaciones de parte del beneficiario, generándose el hecho imponible en el momento de la transmisión.

En dicho contexto el presente trabajo pretende discutir el rol del ITGB en equilibrar la estructura tributaria de la Provincia de Buenos Aires, en el marco regulatorio legal y económico que determina el federalismo fiscal argentino en la actualidad.

Para ello, el trabajo se divide en seis partes. Luego de la presente introducción se continúa con un repaso de los antecedentes con que cuenta esta imposición a nivel local e internacional. En el primer caso lo importante es resaltar la larga historia de este gravamen en Argentina y específicamente en la Provincia de Buenos Aires. La experiencia internacional pretende exhibir las diferentes alternativas de imposición a las herencias con ejemplos concretos de aplicación vigente en el resto del mundo. En la tercera parte se aborda el interrogante del por qué de introducir este impuesto en la estructura tributaria provincial, desde el ámbito político y filosófico en cuanto a las justificaciones mismas del sostenimiento de la organización social, mientras que en el económico se evalúan las virtudes en torno a la eficiencia y la equidad de esta forma de imposición. Seguidamente se presentan evidencias jurídicas que respaldan la potestad que la Provincia tiene para aplicar este impuesto y las posibilidades prácticas de su aplicación en el seno del federalismo fiscal argentino. En el quinto apartado se describen los aspectos básicos planteados por la ley 14.044, sus virtudes y debilidades y la versión final que surge de la ley 14.200. También se presenta una evaluación del tributo respecto a los antecedentes y las experiencias anteriormente citadas y de la incidencia esperada del tributo sobre los estratos de riqueza bonaerense. Para finalizar se recogen las reflexiones vertidas a lo largo del trabajo a los fines de elaborar las conclusiones acerca de la deseabilidad y aplicabilidad de esta nueva - antigua forma de imposición a la riqueza.

Capítulo 2

Antecedentes

2.1 Alternativas de la imposición sobre las herencias

Los denominados “impuestos sobre las herencias” recaen sobre el valor económico de los bienes transmitidos entre sujetos y/o adquiridos de forma gratuita como consecuencia de herencias, legados o donaciones, conformando la transmisión el momento de exigibilidad del impuesto, y justificándose en el incremento patrimonial que se produce sin que exista una contraprestación por parte del contribuyente.

Tanto el beneficio que el Estado genera a los herederos en términos de seguridad jurídica, garantizando el derecho a recibir una porción del legado familiar, como el principio de generalidad tributaria que exige al legislador gravar objetivamente todas aquellas situaciones que sean reveladoras de una capacidad económica, suelen conformar el sustento doctrinario a la imposición directa sobre estas manifestaciones particulares de enriquecimiento.

Desde el punto de vista del beneficiario, el enriquecimiento patrimonial producido por la transferencia de riqueza a título gratuito en cuestión puede ser considerado alternativamente tanto como posible objeto de un impuesto a la renta de base amplia, como del Impuesto al Patrimonio Transferido (mortis causa o por actos inter vivos). Sin embargo, debido a las dificultades para establecer el período de devengamiento de tal riqueza, como así también la falta de habitualidad de las transferencias, suele excluirse dicha materia del Impuesto sobre la Renta.

Aunque se caracterizan por ser directos, los diseños alternativos pueden llevarlo a un tributo de característica real o personal. Conviene recordar que un impuesto es personal o real según la relación que el mismo establezca con las características subjetivas del contribuyente, mientras que el encuadre de di-

recto o indirecto de toda gabela estará determinado por los efectos económicos del tributo, siendo trasladable en principio sólo en el segundo de los casos. Asimismo, puede decirse que un impuesto es directo cuando el mismo grava manifestaciones concretas o inmediatas de capacidad contributiva, mientras que los indirectos recaen sobre manifestaciones mediatas de la misma.

De hecho, en la experiencia internacional se pueden encontrar diversas alternativas. Desde el grupo de los impuestos reales aplicados sobre ciertas manifestaciones de riqueza (en el caso de gravarse sólo ciertas transmisiones), hasta el extremo opuesto de tributos globales y subjetivos, donde el contribuyente resulta gravado por el total de las transmisiones recibidas a lo largo de su vida impuestos al “acceso” a la riqueza – “accessions tax”). Así, en relación a la imposición mortis causa, según se trate de un impuesto sobre el patrimonio hereditario o sobre la herencia recibida, se estará en presencia respectivamente de un tributo de tipo real, o bien uno personal que grava las hijuelas contemplando las características individuales o familiares del sujeto beneficiado.

Los países que tienen su legislación basada en el derecho codificado suelen aplicar un Impuesto a la Herencia (cuota hereditaria), a partir del cual intentan incentivar una redistribución más igualitaria del patrimonio del causante a través de la progresividad en la alícuota. Mientras que los países que se rigen por el derecho consuetudinario, en general gravan la transmisión a través de un Impuesto al Patrimonio Hereditario. Cualquiera de ellos suele combinarse con gravámenes de similares características sobre las donaciones para evitar posibles elusiones que lo transformen en un “impuesto a la muerte súbita”, aunque los fundamentos políticos y económicos de su aplicación siempre estén basados en la imposición por causa de muerte.

Estudios recientes (García de Pablos, 2009, entre otros) señalan que debido a la transnacionalización de los capitales producto de la globalización económica, los Estados intentan evitar desincentivos tributarios a la inversión y a la financiación en el ámbito nacional y que esta competencia fiscal lleva a la disminución del peso relativo de ciertos tributos, siendo los más afectados aquellos que gravan la riqueza financiera, las rentas de capital y las rentas empresariales. Como contrapartida, la disminución de los ingresos tributarios se ve, necesariamente, subsanada por el aumento en la imposición de gravámenes reales no deslocalizables en el corto plazo, que incrementan las obligaciones sobre los inmuebles o el salario, atentando contra la equidad tributaria, en general, y entre la renta y el trabajo en particular, por lo que el aprovechamiento de la base gravable de las herencias resulta, al menos, no despreciable en este contexto.

De Pablos resalta además que “...a diferencia del Impuesto sobre el Patrimonio Neto vigente solamente en Finlandia, Francia, Luxemburgo, Noruega y Suecia (en Alemania y Dinamarca se ha derogado, y en España se ha reducido recientemente), la imposición sobre las adquisiciones gratuitas está

vigente en los países más avanzados de la Unión europea”, mencionando la coexistencia en los países desarrollados de ambos modelos del tributo, con predominio en casos del que recae sobre las hijuelas.

2.2 Antecedentes históricos

Existen evidencias de la imposición a las transferencias por causa de muerte que se remontan al año 700 a/c en el antiguo Egipto, como así también a la Roma del Emperador César Augusto (*Vicesina Hereditatium*) que gravaba legados y donaciones con excepción de las realizadas a la familia inmediata. Pueden, además, encontrarse antecedentes en la Europa medieval donde resultaba una práctica común el cobro de una carga que se correspondía con el equivalente a una renta familiar anual.

En la conformación de las naciones occidentales modernas, las que evolucionaron desde raíces feudales, y más precisamente en América, el tributo aparece en la segunda mitad del siglo XVIII en conjunción con las tasas de registración de los testamentos en caso de muerte, abriendo una discusión entre visiones contrapuestas de la herencia como “derecho” o “privilegio” de los beneficiados, y la respectiva defensa de su “intangibilidad” o su “regulación”.

Por ejemplo, en la filosofía subyacente de la Declaración de la Independencia de Estados Unidos, las ideas de los derechos naturales enfatizados por Thomas Jefferson acerca de la libertad personal y política de los ciudadanos, se acompañaron con el argumento de que el uso de la propiedad es un derecho natural, pero que tal derecho debía estar limitado por las necesidades del resto de la sociedad. De tal manera, a pesar de estar regidos por los principios del liberalismo, cada vez que el Congreso Norteamericano requería de recursos adicionales¹, acudía a los impuestos sobre las transferencias por causa de muerte. Así, se sucedieron distintos gravámenes sobre los patrimonios hereditarios en ese país a nivel federal desde 1797 (“the Stamp Tax”), hasta que en 1916 se sancionó el “Estate Tax”, cuyo espíritu se mantiene en la actualidad.

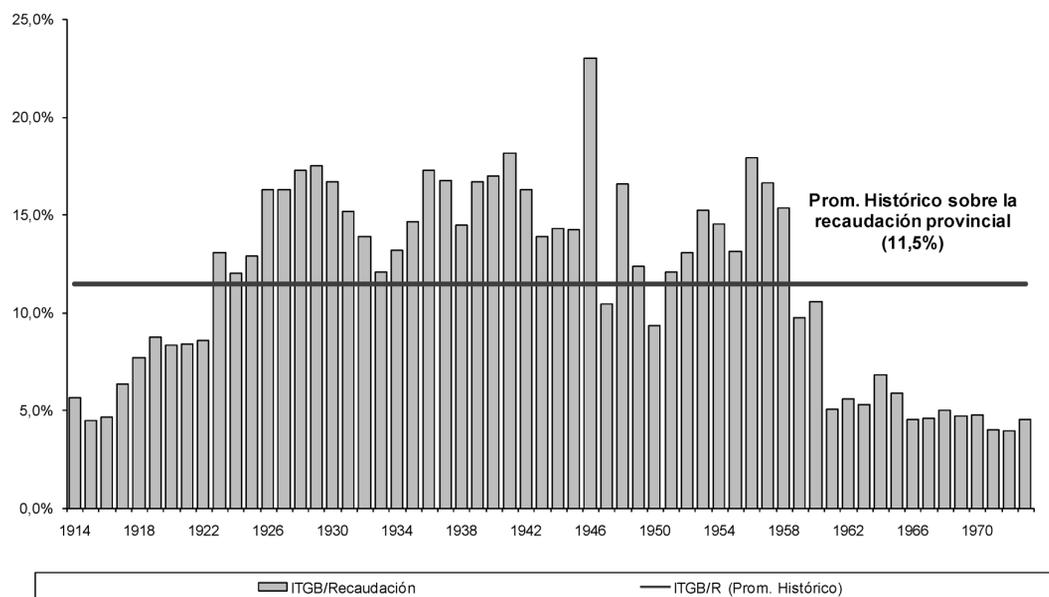
En Argentina, el primer antecedente puede encontrarse en la época colonial, habiéndose establecido desde 1803 un “Impuesto Sucesorio” con alícuotas entre el 1% y el 4% según el grado de parentesco y con exenciones para las transmisiones ascendientes o descendientes en línea recta y las sucesiones que no alcanzaran los dos mil pesos. Este tributo fue ratificado por el gobierno surgido de la revolución de mayo de 1810, quien a partir de 1817 afecta su producto a la educación iniciando así una tradición que se extendería durante toda su vigencia.

Después de 1820, cuando las provincias recobraron en plenitud las facultades que habían delegado inicialmente en las autoridades centrales, Carlos Guilianni Fonruoge citado por Casas (1995), relata las características que adoptaba el tributo a las herencias en las provincias de Buenos Aires, Córdoba, Entre Ríos y Jujuy. Según este autor los rasgos más comunes eran: a)

¹ Debe recordarse que el gobierno sólo aplicaba este tipo de impuestos en casos excepcionales a nivel federal, dada la potestad de los gobiernos estatales para gravar las herencias.

el gravamen alcanzaba, por lo general, sólo a las herencias transversales o a terceros; b) en algunos casos se encontraba legislado dentro de los derechos de papel sellado o registro; c) su destino tuvo afectación específica, particularmente, en fomento de la educación primaria.

GRÁFICO 1. EL ITGB EN LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES. PERÍODO 1914-1974 (EN % DEL TOTAL DE RECURSOS TRIBUTARIOS)



Fuente: Elaboración propia sobre la base de Cuaderno de Economía Nro.1 .Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires

A partir de la sanción de la Constitución en 1853 esta modalidad de imposición fue ratificada para las catorce provincias originarias. Así es como la Provincia de Buenos Aires en la Ley de Educación N° 988 del año 1875 constituye un fondo permanente de las escuelas comunes con, entre otros, un gravamen del 5% a toda sucesión entre colaterales, excepto hermanos y del 10% a extraños; siempre que la misma excediera los mil pesos fuertes. Esto sirvió como antecedente de la ley 1.420 de 1884 que constituyó un fondo similar.

En 1907, mediante ley provincial 3.021, se estableció el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes. Aunque con la derogación de su afectación al fondo de la ley 988, se siguió destinando a ese fin el 10% de lo recaudado. Luego, la ley de presupuesto del año 1912 modificó dicho porcentaje para llevarlo al 60% y a partir de 1913 volvió a afectarse totalmente su destino a la educación. A partir de 1923 se mantiene un tratamiento progresivo y se fijan pautas más precisas para la valuación de los bienes integrantes de la transmisión, siendo

directamente la Dirección General de Escuelas el organismo encargado de liquidar y fiscalizar el gravamen. En 1946/47 es cuando la ley de este Impuesto aparece mejor estructurada y a pesar de mantener la afectación a educación, se asumió la gestión de su recaudación en la Dirección General de Rentas. Fue a partir de 1948 que el gravamen se incorporó al Código Fiscal, aunque sin variaciones sustantivas en su conformación.

En el promedio histórico correspondiente a los 60 años posteriores a 1914 representó el 11,5% de la recaudación provincial y algo menos del 24% de los impuestos patrimoniales (Inmobiliario + Automotor). Sin embargo, para los últimos años de vigencia del Impuesto hasta entrados los años 70, la proporción del Impuesto a las Transmisiones Gratuitas se estabilizó alrededor del 5% de la recaudación total o el 15% del total de los impuestos patrimoniales provinciales.

En el ámbito nacional (territorios sujetos a jurisdicción federal - Capital Federal y Tierra del fuego hasta su autonomía-) rigió gravando la misma materia desde 1924 (Ley N° 11.287) hasta 1972, cuando la norma que lo legislaba fue derogada por la Ley N° 20.046 (que reguló un impuesto a la riqueza neta). El tributo volvió a regir con la Ley N° 20.632 del año 1973, pero fue derogado por Ley N° 21.282 de 1976 en los comienzos de la última dictadura militar que, estableciendo el Impuesto sobre el Patrimonio Neto, ordenó a las jurisdicciones locales suprimir los tributos sobre transmisiones gratuitas. Es así que en la Provincia de Buenos Aires específicamente el tributo fue derogado mediante el Decreto- Ley N° 8604 del 19 de mayo de 1976, estableciéndose el efecto retroactivo de tal derogación a partir del 1° de enero de tal año para las transmisiones por causa de muerte (para el resto de los casos la derogación rigió a partir de su publicación en el Boletín Oficial).

No es casualidad que más de un siglo y medio de historia de este tributo se haya evaporado abruptamente con la dictadura militar de 1976, la cual, además de ejecutar una profunda violación de los derechos humanos, produjo una sustancial transformación en el funcionamiento de la economía, modificando el peso y el balance de poder entre sectores e intereses económicos.

2.3 Experiencia Internacional

Los tributos sobre las transmisiones gratuitas se encuentran vigentes en la mayoría de los países más avanzados.

En particular, la imposición sobre las porciones hereditarias es la modalidad implementada en la mayoría de los países de Europa, con excepción de Reino Unido, el cual grava el patrimonio hereditario; y Dinamarca y Suiza que combinan ambos métodos. Dinamarca aplica un impuesto separado para las donaciones y las herencias que, en este último caso, grava el patrimonio hereditario con alícuotas adicionales sobre las porciones hereditarias. Mediante el primero se aplica una escala sobre la transmisión de la herencia con exención

para el cónyuge, resultando la única modalidad pagada por los descendientes y ascendentes de primer grado, mientras que el resto de los herederos paga un impuesto sobre la hijuela, donde la alícuota depende del parentesco y el valor de los bienes recibidos.

También pueden observarse dos tipos de impuesto sobre las transmisiones gratuitas en Estados Unidos, donde coexisten impuestos sobre las herencias (inheritance tax) y sobre los patrimonios hereditarios (state estate tax) según el Estado subnacional que ejerza jurisdicción sobre el hecho imponible, y un sistema federal de impuestos sobre las transferencias gratuitas que incluye impuestos sobre el patrimonio, las donaciones, y el traspaso a generaciones saltadas (federal estate, gift, and generation-skipping tax transfers system) que opera a nivel federal. En esta Confederación, los impuestos sobre la riqueza hereditaria representaban una fuente tradicional y común a todos los estados subnacionales, hasta que el recorte planificado del impuesto federal a partir de 2001 rompió con la armonía de 90 años de tradición de coordinación entre los Estados a través del sistema de crédito fiscal contra el Estate Tax aplicado a nivel federal. A pesar de ello, alrededor de una docena de Estados aplican el impuesto de manera separada y en algunos casos permiten la aplicación de cierta proporción contra el impuesto federal.

En Irlanda existe un caso particular donde el Impuesto sobre las Adquisiciones de Capital se aplica sobre el donatario o heredero acumulándose las donaciones y herencias procedentes de un mismo transmitente a lo largo de toda la vida del beneficiario, a los fines de evitar prácticas defraudatorias a través de transmisiones parciales y sucesivas.

Como corolario pueden mencionarse ciertas características comunes de los distintos modelos del gravamen:

Mínimos no imponibles o deducciones en las transmisiones de bienes a los parientes cercanos: generalmente a favor de aquellas personas que integran el núcleo familiar, es decir, cónyuges, padres e hijos con deducciones de diversas cuantía pudiendo llegar a la exención total, como en el caso de Noruega para el cónyuge, o destacándose las deducciones aplicadas también a los hijos en el caso de Holanda y Alemania.

Equiparación en el tratamiento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones: se produce una identidad tributaria entre ambas figuras con el fin de evitar los incentivos que supondría transmitir el patrimonio de una persona en vida, evitando el pago del impuesto una vez fallecido; aunque en Dinamarca, Francia, Luxemburgo y Bélgica se regulan de forma diferenciada las donaciones y las herencias, en las que las primeras no aplican mínimos exentos.

Transmisiones gratuitas de empresas familiares, explotaciones agrícolas y forestales: generalmente se establece una reducción de la carga tributaria sobre transmisiones de este tipo de explotaciones, aunque sin alcanzar la exención total, a los fines de no entorpecer la producción o poner en peligro la subsistencia de la fuente.

Escalas progresivas en la imposición: en general el impuesto se calcula conforme a una escala progresiva de gravamen y los tipos impositivos varían en función del grado de parentesco. Excepto en Irlanda y el Reino Unido, donde el tipo de gravamen es fijo en 20% y 40% respectivamente para la transmisión mortis causa.

En el Anexo I, al final del trabajo, se desarrollan en mayor detalle algunas experiencias europeas y de América del Sur a los fines de exponerlos en forma comparativa con la re introducción y reforma del Impuesto en la provincia de Buenos Aires.

Capítulo 3

Fundamentos económicos

Sin duda que este Impuesto despierta muchas sensaciones negativas sobre el contribuyente, debido a que se relaciona con las cosas más preciadas para él: la familia y la propiedad. Sin embargo, la presencia internacional y la frondosa experiencia histórica del Impuesto en nuestro país, han de representar cierta ponderación por el gravamen dentro de la estructura tributaria deseable, y en consecuencia, en la presente sección se exploran, tanto desde una breve revisión de la discusión existente respecto de los preceptos políticos de la imposición a la riqueza, como desde los efectos sobre la eficiencia económica y la equidad distributiva, virtudes y defectos de esta imposición a los fines de responder ¿por qué introducir este Impuesto?

Esta pregunta remonta a los fundamentos mismos de la tributación, es decir a las justificaciones del sostenimiento del Estado, y en consecuencia, al interrogante de quiénes habrán de soportar dicha carga, como así también a la forma de Estado que habrá de administrar esos bienes.

3.1 El sostenimiento de una sociedad democrática

La aplicación de impuestos sobre la riqueza acumulada, encuentra sus argumentos en los principios subyacentes al sustento de una sociedad democrática. En palabras de Reuven S. Avi-Yonah. (2000) “...*Es necesario buscar razones para gravar a los ricos que tengan sus raíces en una mayor comprensión social e histórica de la función vital de la imposición en el mantenimiento de una comunidad a través del tiempo*”². En este sentido, es importante retomar el concepto de sociedad, como un conjunto de individuos que poseen una cultura compartida e intereses comunes que trascienden los miembros individuales, donde considerar la gravabilidad de las personas para maximizar exclusivamente su nivel de bienestar individual niega la concepción de la sociedad como identidad.

² Reuven S. Avi-Yonah. (2000).

Siendo que en el mundo occidental las democracias evolucionaron desde la sociedad feudal, en la que la propiedad resultaba inseparable de la sangre y en algunos casos se concebía como un derecho divino indiscutible, es entendible que la gravabilidad de las herencias se centrara en las visiones contrapuestas de estos patrimonios como “derechos” o como “privilegios”.

Por ejemplo, ya en la segunda mitad del siglo XVII, el filósofo John Locke escribía que entre los derechos naturales, brindados por Dios, con los que los ciudadanos nacían, se encontraba el de la propiedad, y que cada ciudadano podía poseer tanto como pudiera emplear para su trabajo, en la medida que excesivos montos no resultaran a expensas del resto de la sociedad. Locke sostenía que el gobierno se establece por voluntad del pueblo y le fue encargada la protección de esos derechos naturales, pero que en su deber aún mayor de asegurar el beneficio de toda la sociedad, el gobierno civil deberá ejercer su prerrogativa en orden de cerciorar el bien común, cuando los derechos individuales y los sociales se confrontaran.

Desde otro lugar, el jurista Inglés William Blackstone, cuyas interpretaciones sirvieran más tarde como fundamento del sistema anglo-americano de impuestos sobre las transferencias por causa de muerte, planteaba en su obra “Commentaries on the law of England” en 1769, que la posesión de cualquier propiedad termina con la muerte del propietario, y que en consecuencia no hay derecho divino que proteja las herencias para las generaciones futuras, sino que la disposición de la propiedad después de la muerte estará garantizada por las leyes civiles –y no por leyes naturales- principalmente para prevenir desordenes económicos indebidos y, de tal forma, concluía que el gobierno tenía el derecho de regular la transferencia de propiedad desde los muertos hacia los vivos (Fiekowsky 1959).

Las ideas expuestas por John Locke y otros acerca de la protección del bien general, fueron a su vez basamentos del Utilitarismo. Su principal exponente Jeremy Bentham, rechazó la idea del derecho de propiedad natural y planteó, mediante una intervención activa del gobierno hacia la consecución del bienestar general por sobre el individual, la regulación de las herencias “*en orden de prevenir una acumulación en demasía de riqueza en manos de un individuo*” (Chester 1982).

En contraposición, aunque con una visión de índole económica, seguidores de Adam Smith, como David Ricardo entre otros, rechazaban la intervención del gobierno para una regulación de la propiedad con el objetivo de lograr bienestar general; en el sostenimiento que cada individuo, en persecución de sus propios deseos lograría a través de la interacción con sus pares, el mayor bienestar para la sociedad, de manera que este tipo de tributos impedirían que el capital nacional se distribuyera de la forma más beneficiosa para la comunidad. Según esta visión, el Estado sólo debe asegurar la defensa del derecho de propiedad.

Esta discusión perdura en la actualidad. Según Avi-Yonah, existen tres principales razones para gravar a los estratos más pudientes: porque contro-

lan una gran parte del patrimonio del país; porque su fortuna no es sólo fruto de sus propias decisiones sino que también deriva de una combinación de beneficios concedidos por la sociedad y la suerte; y porque la concentración de la riqueza le brinda a los sectores beneficiados una base de poder político económico contraria al buen funcionamiento de un sistema de gobierno democrático.

En relación al primer argumento, el hecho de gravar a los individuos que más concentran la riqueza se debe, en particular, a las ganancias potenciales derivadas del alcance que tendría la redistribución de ese ingreso. En este sentido, los fundamentos provienen del hecho de que incrementar la riqueza provee mayores beneficios a quienes se encuentran situados en los estratos más bajos que a quienes ya detentan bienestar económico, y la distribución de una mínima porción de la misma es sustancial para permitirles a los primeros desarrollar totalmente sus potencialidades humanas.

En segundo lugar, todas las actividades que generan ingresos son producto de una combinación entre la contribución individual y una variedad de servicios provistos por el Estado. Estos servicios incluyen tanto el orden jurídico y la protección de la propiedad privada, como infraestructura y educación. A su vez, pueden incluirse factores aleatorios que fomentan la acumulación de dinero, como la existencia de shocks externos que actúen favorablemente en algún sector particular de la economía, de manera que, aun en el caso de que la gravabilidad recaiga sobre los resultados, no lo sea en su totalidad sobre los esfuerzos individuales por obtenerlos.

El último argumento, que justifica la imposición a los ricos, se centra en los incentivos que tienen los mismos a acumular riqueza más allá de su utilidad como medio para el consumo. Este valor extra derivado de la posesión, surge del mayor poder que la riqueza les brinda. Sin embargo, un Estado democrático se basa en la suposición de que en última instancia todo el poder debe residir en el pueblo y sus representantes, lo cual va en contra de la acumulación de poder en pocos agentes privados. Así, los impuestos sobre la concentración de riqueza en general, caracterizan repúblicas libres y virtuosas, en contraposición con las sociedades aristocráticas.

Pero adicionalmente, en el caso particular de la imposición a las herencias, aunque la generación de riqueza sea uno de los motores del crecimiento económico, y en consecuencia, su gravabilidad a través de los impuestos sobre la renta y los salarios incurra en costos en términos de aumento del producto del país, su transmisión no agrega valor a la economía (ya que constituye transferencias de riqueza ya generada), a la vez que permiten que los procesos que generan desigualdad operen de forma acumulativa de generación en generación, resultando un mecanismo transmisor de desigualdades, independientemente de que estas últimas hubiesen tenido otras causas de origen. En ese sentido, la imposición progresiva sobre tales transmisiones, no sólo minimiza los efectos nocivos de la imposición sobre la generación de valor, sino

que disminuye la perpetuación de la acumulación provocada por las herencias y las donaciones, y con ella, la desigualdad de oportunidades.

En años recientes esta discusión tomó relevancia nuevamente en razón de la eliminación en 2010, y sólo por ese año, del Estate Tax en Estados Unidos, como última etapa de la reducción progresiva del impuesto, programada en la reforma tributaria del Año 2001. Aunque finalmente el impuesto se re estableciera en el año 2011 con incrementos del mínimo no imponible y reducciones de la alícuota máxima desde el 45% al 35% respecto del vigente para 2009, esta extinción temporaria del tributo y la irrupción de la crisis financiera internacional de fines de 2008, abrieron un debate simultáneo sobre el impuesto a ambos lados del océano, en el que tanto en España como en Estados Unidos, surgieron defensores y detractores de este tipo de imposición.

De algunas defensas del impuesto, es de resaltar la proveniencia de argumentaciones favorables en torno a la meritocracia y la igualdad de oportunidades necesarias para el buen funcionamiento de la sociedad de mercado, esgrimidas por referentes extremadamente ricos que resultan alcanzados por las alícuotas marginales mayores de los tributos en cuestión. Puede mencionarse a modo de ejemplo la carta enviada al presidente de los Estados Unidos George Bush, a comienzos de 2001 por parte de organizaciones como “responsiblewealth.org” y “faireconomy.org” entre cuyos integrantes pueden citarse Gates (padre), Soros, Rockefeller, entre otros millonarios, advirtiendo del error de eliminar tal impuesto, haciendo referencia a que el capitalismo fomenta el crecimiento en la medida que los agentes tengan incentivos a producir, y deban competir para lograrlo y que excesivas fortunas operan en contra de tales fuerzas ahuyentando la necesidad e impidiendo que la competencia se desarrolle desde un punto de partida capaz de generar tales incentivos³. En este último hay una crítica incluso al pensamiento ya citado de David Ricardo.

Por el lado de los argumentos en contra del gravamen, los mismos tienen su basamento en razones económicas, de desaliento al ahorro y la inversión, que serán discutidos en la siguiente sección.

3.2 Los relativos efectos sobre la eficiencia

Desde la visión más ortodoxa del financiamiento del sector público, se enfatizan los preceptos de eficiencia en la evaluación de los impuestos, dado que las cuestiones de equidad se supone que pueden lograrse a través de transferencias de riqueza que no afectasen los incentivos de los sujetos alcanzados, como así también como efecto derrame del crecimiento.

Sin embargo, aún en la evaluación de las ineficiencias de los tributos, la definición particular de cada impuesto determinará no sólo el cómo, sino también sobre quién recaerán las cargas públicas, y en consecuencia, aunque más no sea de manera implícita, se provocarán redistribuciones de riqueza que no pueden ser ignoradas, a pesar de que en otra instancia puedan contemplarse

3 En palabras de Warren Buffet “...Derogar el estate tax “sería un terrible error”, equivalente a “formar el equipo de las olimpiadas de 2020 con los hijos mayores de los ganadores de las medallas de oro de los juegos olímpicos del 2000”, New York Times, 14 de febrero de 2001. traducción propia. Para mayores detalles de este debate consultar las páginas web mencionadas.

transferencias para afrontarlas desde el gasto. Conviene entonces repasar la relación de la riqueza de los individuos y su comportamiento.

Así, la riqueza del individuo a lo largo de su vida, es decir “ex post”, es consecuencia de la suma de la riqueza “ex ante”, constituida por la dotación de recursos del sujeto antes de incorporarse a la vida productiva, más el resultado acumulado de la utilización de los factores productivos por tal persona en el período de referencia.

No obstante, generalmente se tiene conocimiento de la riqueza o su variación (ganancia, ingreso, renta) en forma “ex post”, recayendo los impuestos sobre tales manifestaciones, y en consecuencia el comportamiento del contribuyente puede alterar la base imponible del gravamen, generándose ineficiencias en la asignación de los recursos respecto de la situación ideal asumida antes de la aplicación de los mismos.

Más aún, líneas recientes de investigación (modelos de competencia interpersonal) que contemplan la posibilidad de que los individuos tengan en cuenta su “posición social relativa” respecto de sus pares (“status”), y no sólo la “percepción propia” de su “propio bienestar”, plantean que en términos de incentivos a la producción y el crecimiento, la reducción de la desigualdad de “dotaciones iniciales” de los agentes económicos resulta superior a disminuciones en la desigualdad de “resultados” obtenidos por los mismos, a pesar que desde el punto de vista de la felicidad individual pueda resultar contraproducente para algunos. En esta corriente, Hopkins y Kornienko (2010) muestran la importancia de contemplar alternativamente los conceptos de desigualdad de dotaciones versus disparidades en los resultados, aún sin entrar en cuestiones de justicia social, e independientemente de las preferencias que tenga la sociedad respecto de tales cuestiones distributivas, debido a los efectos opuestos que sobre los incentivos al esfuerzo y la producción tienen cada uno de ellos⁴.

Como corolario, si pudiera gravarse de una vez y para siempre la dotación ex ante, los individuos no tendrían incentivos a modificar sus comportamientos a raíz de la aplicación de los impuestos más allá de aquellos relacionados con la reducción de tal riqueza (efectos renta), y en consecuencia, junto con los alicientes a la sustitución de consumos, rentas y manifestaciones de riqueza, desaparecerían también las ineficiencias tributarias.

Estas virtudes del impuesto, ya habían sido señaladas por autores clásicos como Arthur Pigou y John Stuart Mill en respuesta a las advertencias de sus antecesores, Adam Smith y David Ricardo, respecto de los efectos nocivos de la implementación de este Impuesto a la Herencia sobre el ahorro del sector privado y la acumulación de capital, basados en los perjuicios que ocasiona cualquier intervención en la economía de libre mercado y en el supuesto de que todo gravamen que recaiga sobre el ahorro agregado afectará necesariamente la inversión.

Estudios como los de Helmuth y Pierre (2003) plantean que evaluar este

⁴ Conceptos que se encuentran en línea con las expresiones vertidas por las organizaciones filantrópicas y de beneficencia señaladas en páginas anteriores.

Impuesto en términos de su impacto sobre la eficiencia y la equidad, implica determinar el motivo que lleva a una persona a dejar activos cuando fallece. En aquellos casos en que las personas no supieran hasta cuándo van a vivir y por lo tanto, acumulan más bienes de los que les serán necesarios en el período activo, el Impuesto a la Herencia no resultaría distorsivo. Pero si las personas están motivadas a trabajar y ahorrar para dejarle una herencia a su familia, el Impuesto podrá afectar ciertas decisiones:

Efectos sobre el ahorro (Efecto Ingreso): el donante puede tener incentivo a trabajar y a ahorrar más para contrarrestar “ex-post” el efecto de reducción de ingreso a consecuencia del impuesto que recae sobre los legados. Pero fundamentalmente, puede fomentar estos incentivos sobre el heredero, ya que se le reduciría en una proporción el caudal heredado.

Efectos sobre el consumo (Efecto Sustitución): puede inducir al causante a sustituir los legados por consumo a lo largo de su vida, debido al incremento provocado en el mayor costo relativo de legar.

Efectos sobre las formas jurídicas de las inversiones: al incrementar la demanda de liquidez, los impuestos sucesorios pueden introducir un sesgo en la estructura de carteras, hacia inversiones más prudentes (aunque para el caso de las transmisiones mortis causa resultaría menos distorsivo que el Impuesto a la Renta), a la vez que pueden incitar a los agentes a colocar gran parte de su riqueza en fideicomisos o efectuar donaciones a obras de caridad u otros destinos exentos.

Esta interesante discusión fue recientemente recreada por Bouzas, Cappa, y Girard (2010) quienes señalan que la idea de Smith acerca de que el Impuesto reduciría el ahorro de las personas, no tiene un fundamento teórico unívoco, sino un resultado incierto, en la medida que la existencia de “efectos ingreso” por encima de los “efectos sustitución” podrían inclusive incentivar al donante a incrementar su ahorro para lograr compensar el valor del legado después de impuestos.

Por su parte, en su visión también refutan los argumentos de Ricardo de que la reducción del ahorro conducirían a la disminución de la inversión (consumo productivo), basándose en dos líneas argumentales. La primera, esgrime que la recaudación de impuestos para ser utilizados en ciertos gastos que resultan productivos para el capital, en la medida que conforman el “capital social” necesario para la acumulación o la reproducción de los factores productivos de la economía (inversión social, y consumo social), podrían resultar más necesarios para el crecimiento de la economía que la acumulación individual. Y en segundo lugar, argumentan que no necesariamente todo incremento de ahorro estará encauzado a inversión productiva, sino que como planteara Keynes en su Teoría General, la relación de causalidad podría estar dada en dirección inversa a la planteada por la teoría neoclásica, es decir, desde la Inversión (demanda) hacia el Ahorro (oferta).

3.3 El indiscutible aliciente sobre la equidad

Si bien ya se han discutido algunos efectos sobre la equidad en el debate mismo del origen del tributo, es propicio resumir aquí las conclusiones más importantes al respecto. Eugene Steuerle en 1980, en un análisis sencillo donde la elección y el diseño del tipo de Impuesto a la Transmisión de Riqueza dependen crucialmente del principio de equidad que se utilice y de la unidad contribuyente determinada, concluyó que gravar las transmisiones de riqueza resultan necesarias para el correcto alcance de la equidad intergeneracional, más allá que la equidad vertical sea abordada desde la capacidad de pago, el nivel de vida, o la igualdad de oportunidades.

En la simplificación de eliminar posibles acumulaciones sobre el rendimiento del capital, el autor supone que los ingresos provienen del rendimiento del factor en el período corriente, como si se tratara sólo de ingresos salariales, y así poder plantear la equivalencia intertemporal del ingreso y el consumo entre generaciones de manera sencilla.

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Valor Presente de las} & & & & & & \\ \text{Transferencias} & + & \text{Valor Presente del} & = & \text{Dotación} & = & \text{Valor Presente del} & + & \text{Valor Presente de las} \\ \text{recibidas} & & \text{ingreso salarial} & & & & \text{Consumo} & & \text{Transferencias} \\ & & & & & & & & \text{otorgadas} \end{array}$$

De tal forma, desde la fuente, la dotación de un individuo será igual a las transferencias recibidas en vida, sumadas a su ingreso salarial, la que podrá ser destinada tanto al consumo como a las transferencias a generaciones futuras, valuándose ambos lados de la igualdad a valor presente.

Al incluir a las donaciones y herencias otorgadas dentro de la base imponible del Impuesto al Consumo del donante, fácilmente puede llevarse a un Impuesto a la Capacidad de Pago de cada generación. Por su parte, del lado de la fuente, las transferencias pueden ser gravadas de la misma manera, arribándose a un impuesto amplio sobre el ingreso. En este sentido, los legados y las donaciones, al igual que el ingreso proveniente del trabajo o de la inversión, son una fuente de capacidad de pago y deberían ser gravadas de manera similar.

Sin embargo, las modalidades puras de aplicación del Impuesto a la Transmisión Gratuita, se derivan en impuestos de características muy distintas con bases y fundamentos igualmente disímiles:

El Impuesto al Acervo Sucesorio Total: constituye un impuesto de tipo real, en el sentido de que sólo considera la capacidad contributiva de los beneficiarios de manera imperfecta. Recae sobre la totalidad del patrimonio hereditario con el objetivo de reducir la concentración de la riqueza. Ejemplos: EEUU y el Reino Unido.

Impuesto a las hijuelas: este impuesto se suele clasificar como personal, por la referencia a la parte del haber sucesorio que recibe cada heredero, aunque para serlo en un sentido estricto, debería considerar la riqueza inicial del contribuyente, como en el caso del impuesto español.

A su vez, una modalidad menos habitual pero que forma parte del debate teórico, es el impuesto al acceso. En este caso la materia imponible está compuesta por las transferencias que recibe una misma persona a lo largo de toda su vida, sin importar quién sea el causante, gravándose dicha materia con una estructura progresiva de alícuotas. A pesar de constituirse un impuesto subjetivo al igual que el impuesto a las hijuelas, reviste mayor globalidad en la medida que su progresividad no se determina en cada transmisión, sino en todas las recibidas en el período de goce.

Según desarrollan Helmuth y Pierre (2003), en los países que siguen la tradición del derecho consuetudinario, donde la transferencia por herencia no es automática, sino que se exige la figura del ejecutor para realizarla según lo dispuesto en el testamento del causante, el impuesto se aplica generalmente sobre el acervo hereditario y su cálculo se realiza previamente a la transmisión. En estos casos, dado que generalmente no se obliga a transferir la riqueza a determinados familiares y es posible la desheredación, se determina dentro del ámbito familiar la posibilidad de compensar entre individuos, aunque tanto por diferencias en los ingresos o necesidades como también según afinidades.

Por su parte, en los países donde se sigue el derecho codificado, el patrimonio del causante se encuentra en posesión de los herederos en el instante mismo de la muerte, sin ser necesaria la existencia de un administrador de la herencia y suele optarse por el gravamen que recae sobre los beneficiarios. Así, el Impuesto sobre la Herencia Recibida se presenta a menudo con la obligación de legar las riquezas a los hijos y cónyuges, con un reparto equitativo de la mayor parte de la riqueza y en el que, a medida que la relación entre el receptor y el causante se vuelve más lejana, el tratamiento resulta más gravoso. Si bien esta forma subjetiva del tributo suele resultar más difícil de administrar, es más equitativa que la modalidad del Impuesto al Acervo Hereditario, ya que aligera la carga fiscal de las familias numerosas para iguales mínimos no imposables, a la vez que permite contemplar la situación personal de cada heredero en particular.

Básicamente, el impuesto sobre el acervo hereditario refleja un concepto de la familia y del Estado muy diferente del que regula el Impuesto a las hijuelas. Si se confía en los padres para ser justos en la redistribución de sus bienes, ya que no se cuenta con herederos forzosos, se deja a criterio de los mismos el objetivo de evitar la desigualdad intrafamiliar. De tal manera, si esta desigualdad es considerada tan importante como la interfamiliar y además la diferencia entre la dotación de las familias no es muy pronunciada, entonces generalmente se escoge por una combinación de libertad de legar y un Impuesto de Tipo Real sobre los bienes relativamente bajo. Por otro lado, si no se confía en los padres

para hacer transferencias compensatorias dentro de la familia y además la riqueza interfamiliar varía enormemente, implicando la necesidad de alícuotas más altas para su redistribución, la mejor solución suele ser el impuesto progresivo a la herencia sobre la distribución legal obligatoria.

Sin embargo, en muchos casos la distinción entre ambas modalidades del impuesto no resulta tan taxativa. En efecto, en algunos países el Impuesto al Patrimonio Hereditario considera exenciones o deducciones basadas en el carácter del beneficiario que lo aproximan a la segunda clasificación, a la vez que ciertas exenciones sobre bienes del acervo acercan el Impuesto a las hijuelas a uno sobre el Patrimonio Hereditario. Concomitantemente, ambas modalidades se encuentran integradas o complementadas a un Impuesto a las Donaciones a efectos de evitar que se eluda el impuesto por medio de actos entre vivos.

En síntesis, bajo el enfoque de imposición a partir de la capacidad de pago y según la definición dada de igualdad, un gravamen a las transferencias recibidas (enriquecimiento) resulta entonces un apropiado complemento de un Impuesto al Ingreso, en países con alta desigualdad y herederos forzosos, más aún cuando las rentas de la propiedad están exentas o gravadas muy por debajo de lo que lo están los salarios. Por su parte, el Impuesto unificado al Patrimonio Hereditario aplicado sobre el causante (o el ejecutor de la herencia), resultaría un buen complemento de un Impuesto amplio al Consumo en países que no requiriesen de correcciones pronunciadas en la distribución de la riqueza. De todas formas, la ecuación señalada por Steuerle demuestra que las transferencias de riqueza deben necesariamente ser incluidas en la base imponible de cualquiera de ambos gravámenes para lograr que tanto la imposición al consumo como a los ingresos contemple la totalidad de la capacidad de pago de cada generación.

Más aún, desde la visión de la “igualdad de oportunidades”, será el Impuesto al Enriquecimiento Recibido el que logrará captar la capacidad diferencial de oportunidades que otorga una dotación de riqueza “ex ante”, desigualmente distribuida sobre ciertos miembros de la sociedad, donde la aplicación de ciertas exenciones, mínimos no imponibles y alícuotas progresivas, permitirán penalizar la concentración de las herencias y las donaciones.

3.4 El doble dividendo del ITGB

Si se pudiera establecer una cierta cantidad de test que un impuesto debe aprobar para considerarlo deseable, sin lugar a dudas que el Impuesto a la Transmisión Gratuita quedaría en una buena posición. La atención a objetivos de equidad y de igualdad, que son fundamentales en una sociedad democrática con mínima interferencia en la asignación de recursos, así lo sostienen. También se ha mencionado que la igualación de las condiciones de partida constituye un incentivo adicional al esfuerzo y la eficiencia, alentando la distribución meritocrática de los resultados en contraposición del efecto de la lotería genética sobre las posibilidades de progresar y realizarse.

En la medida que se alcancen en cabeza del beneficiario todas las donaciones y herencias recibidas a lo largo de su vida, el impuesto recaería global y progresivamente sobre la “buena fortuna” que no estuviera relacionada con su esfuerzo, en contraposición con los gravámenes sobre la riqueza obtenida producto de la aplicación productiva de factores y asunción de riesgos por parte del sujeto pasivo.

De esta forma, se desprende que el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes constituye un tributo no sólo más eficiente a los preponderantes en la estructura de recaudación actual, sino más justo, ya que grava el aumento evidente de la capacidad de pago obtenida sin contraprestaciones del beneficiario, mientras que demás Impuestos al Patrimonio o a las Rentas gravan el esfuerzo y el ahorro acumulado a lo largo de la vida por el individuo.

Además, se debe mencionar que en el siglo pasado Keynes lo identificó dentro de sus recomendaciones de política económica, conjuntamente con la política monetaria y fiscal (gasto e inversión) anticíclicas. La aplicación de estos tributos a las herencias e ingresos, que se transfieren como gasto público, resultan en una redistribución que eleva la propensión a consumir de la sociedad como agregado y reduce la inestabilidad del nivel de actividad económica.

En suma, así como existen impuestos para corregir externalidades cuyo impacto recaudatorio es secundario, el rol del Impuesto a la Transmisión Gratuita sobre objetivos de equidad, se sobrepone al de su rendimiento recaudatorio. En todo caso también el Impuesto a la Transmisión Gratuita tiene “doble dividendo”, constituyendo el primero de ellos la igualación de las oportunidades “ex ante” para los agentes económicos desde la forma de obtención de su recaudación, mientras que un segundo rédito aparece con el monto de tales fondos, en la medida que libera al Estado del cobro de otros tributos menos deseables para la economía. A la vez, al destinarse en la Provincia prioritariamente a la educación, contribuye al desarrollo y a la movilidad social de los bonaerenses transformando parte de la herencia familiar en un verdadero legado social.

Sin embargo, según el diseño técnico del impuesto, tales beneficios pretendidos pueden producirse con una intensidad o en una dirección distinta a lo deseado formalmente. Así, la progresividad efectiva, las posibilidades de evasión fiscal; o las decisiones de los sujetos acerca de los activos en los que localizar su riqueza, serán aspectos condicionantes decisivos en la evaluación final del tributo. A todo ello habrán de sumarse las dificultades propias que el impuesto aplicado a nivel subnacional introducen sobre las políticas y administraciones tributarias provinciales y que, como se resaltaré más adelante, requerirán de esfuerzos importantes de coordinación fiscal interjurisdiccional para el logro pleno de los objetivos propuestos.

Capítulo 4⁵

Marco legal

Como si fueran poco antecedente de la potestad tributaria provincial los casi 170 años de presencia del Impuesto a la Transmisión Gratuita en la provincia, conviene de todos modos estudiar la inserción legal de este tributo en la legislación actual. Con este objetivo en la presente sección se comparará el Impuesto a la Transmisión Gratuita con los Impuestos de Recaudación Nacional sobre los Bienes Personales y a las Ganancias, a los efectos de demostrar la absoluta legitimidad del tributo y la plena potestad de la provincia de Buenos Aires de legislarlo y recaudarlo observando al pie de la letra la Constitución Nacional y la Ley N° 23.548.

4.1 Marco Constitucional: distribución de potestades tributarias

Conforme la organización institucional argentina, el país se encuentra integrado por diversas unidades autónomas (provincias) preexistentes a la Nación. De ello se deriva que las provincias tengan la generalidad de las potestades tributarias⁶, ya que según el artículo 104⁷ de la Constitución Nacional (CN) conservan todo el poder no delegado por ésta al gobierno federal. Consecuencia de ello es que los poderes de la Nación sean solo aquellos que la Constitución les delega. La Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) ha sostenido que "...Las provincias conservan todas las facultades no delegadas al Gobierno Federal (art. 104 de la Constitución Nacional), y por consiguiente pueden establecer tributos sobre todas las cosas que formen parte de su riqueza general y determinar los medios de distribución en la forma y alcance que les parezca más conveniente, facultades que, mientras no contraríen los principios consagrados en la Ley Fundamental de la Nación, pueden ser ejercidos en forma amplia y discrecional..."⁸.

La distribución de poderes impositivos que efectúa la Carta Magna en lo atinente a la tributación interior, puede sintetizarse del siguiente modo: 1) los

5 Esta sección se basa en Esteves y Bhen (2011).

6 VILLEGAS, H. (1995), Pág. 217.

7 Artículo 121 luego de la reforma de 1994.

8 CSJN, "Cerro Castillo S.A. c/ Chubut, Provincia del s/ repetición", fallos t. 310 p. 2443, sentencia del 26/11/87.

Impuestos “Indirectos” son concurrentes entre la Nación y las provincias, es decir, las provincias no los han delegado para que la Nación los recaude con exclusividad; 2) los Impuestos “Directos”, son exclusivamente provinciales, pero la Nación puede crearlos y recaudarlos por un plazo limitado y siempre que la defensa, seguridad común y bien general del estado lo exijan.

Surge de tal distribución de potestades la posibilidad de generarse dobles o múltiples imposiciones, en virtud de admitir la CN la concurrencia de potestades impositivas. Consecuencia de ello y recaudando la Nación los principales Impuestos tanto Directos como Indirectos, ésta se comprometió vía Ley N° 23.548 a distribuir el producto de su recaudación a los Estados Locales, con la respectiva obligación de estos últimos de abstenerse de establecer o mantener impuestos análogos a los distribuidos.

Específicamente en lo que al ITGB hace, es dable destacar que el mismo forma parte de los tributos cuya creación y recaudación es de competencia propia de las provincias por manda constitucional. Con acierto señala José Osvaldo Casás⁹ que “...la doctrina y la jurisprudencia son pacíficas en cuanto a reconocer que el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes, constituye un recurso ordinario y permanente de los fiscos locales, desde que se lo caracteriza como una contribución directa (art. 75 inc. 2°, C.N.)...”

Como se observa, la temática referente a la distribución de potestades tributaria entre el Estado Nacional y las provincias detenta estrecha relación con el fenómeno de la doble imposición y la obligación que han asumido los Estados locales de no establecer o mantener impuestos análogos a los coparticipados, cuestiones que serán analizadas a renglón seguido.

4.2 La Ley de Coparticipación Federal, prevención de analogías e ITGB

Ante esta posibilidad de plantearse múltiple imposición, las leyes de coparticipación son las que han regulado la materia a través de un acuerdo entre los diferentes niveles jurisdiccionales. Concretamente de la lectura del artículo 9¹⁰, de la actual ley de coparticipación (Ley N° 23.548) quedó claro que se dotó al ITGB de un marco de seguridad jurídica, al contemplar expresamente la posibilidad de que las provincias apliquen dicho gravamen exceptuándolo de una eventual tacha de analogía con respecto a tributos sujetos a coparticipación¹¹. Es decir, la propia Ley de Coparticipación que se preocupa por dar eficacia al sistema y morigerar dobles imposiciones, considera que el ITGB, cualquiera fuera su modalidad, nunca podría generar situaciones de ineficacia y múltiples imposiciones, asentando aún más su carácter de “recurso tributario genuino” de los Estados locales, al exceptuarlo de la “prohibición de analogía”. Por su parte, el hecho de que al momento de sancionarse la Ley N° 23.548 no se encontrara vigente en ninguna provincia el ITGB, refuerza lo hasta aquí expuesto.

Con claridad se refiere al tema Álvaro Luna Requena al sostener que¹² “... de la lectura del art. 9° inc. b) de la ley 23.548 pueden extraerse sin esfuerzo las

⁹ CASÁS, J. (2002) Pág. 53.

¹⁰ “...la adhesión de cada provincia se efectuará mediante una ley que disponga:... b) Que se obliga a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta Ley... En cumplimiento de esta obligación no se gravarán por vía de impuestos, tasas, contribuciones u otros tributos, cualquiera fuere su característica o denominación, las materias impositivas sujetas a los impuestos nacionales distribuidos, esta obligación no alcanza a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados, salvo lo dispuesto en el párrafo siguiente... De la obligación a que se refieren los dos primeros párrafos de este inciso se excluyen expresamente los Impuestos provinciales sobre la Propiedad Inmobiliaria, sobre los Ingresos Brutos, sobre la Propiedad, Radicación, Circulación o Transferencia de Automotores, de Sellos y Transmisión Gratuita de Bienes, y los impuestos o tasas provinciales y/o municipales vigentes al 31/12/84 que tuvieran afectación a obras y/o inversiones, provinciales o municipales dispuestas en las normas de creación del gravamen...”

¹¹ AIUB, E., BLANCO, J. y otros, (2010) “Impuesto a la Herencia y a la Transmisión Gratuita de Bienes”, publicado en Consultor Tributario Errepar, pagina 51, enero de 2010.

¹² LUNA REQUENA, Álvaro, “Tasa o impuestos sobre los Ingresos Brutos? A propósito del fallo <<Fleischmann Argentina Incorporated>> del Tribunal Superior de Justicia de la Provincia de Córdoba”, publicado en Derecho Tributario Municipal y Provincial, obra coordinada por Enrique Bulit Goñi, Ad-hoc; Pág. 307.

siguientes conclusiones: a) regla general: las provincias y los municipios están impedidos de aplicar gravámenes análogos a los nacionales coparticipados. Las provincias y los municipios no pueden aplicar impuestos, tasas, contribuciones ni ningún otro tributo... sobre las mismas materias impondibles sujetas a impuestos nacionales distribuidos... b) excepción para las provincias: las provincias pueden gravar, entre otros (ITGB), el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, como vía excepcional de imposición de las mismas materias impondibles que los impuestos nacionales coparticipados...”

Por su parte, no se está gravando bajo el nombre de “ITGB” otra cosa que no sea el enriquecimiento producto de una transmisión a título gratuito, respetándose al pie de la letra la Ley N° 23.548, y superando así el test jurisprudencial en el que “...la denominación dada al gravamen no es suficiente para definir el carácter de éste...”¹³ En tal sentido, el impuesto escapa a la crítica que se le efectuara al adicional del impuesto Inmobiliario y a los Automotores, que más allá de que su denominación fuera de “adicional” a un tributo local vigente, él se trataba en los hechos de un impuesto nuevo y análogo al tributo nacional que grava la tenencia de los bienes personales al 31/12 de cada año (Impuesto sobre los Bienes Personales).

Aunque existe jurisprudencia de la CSJN que ha decretado la analogía de un impuesto provincial (Ingresos Brutos) más allá de su enunciación expresa como excepción a la prohibición de analogía, debe remarcarse que lo ha hecho en el marco estricto de supuestos muy específicos de la cuestión particular. En el fallo “Transporte automotores La Estrella S.A.”¹⁴ la mayoría de los Ministros de la CSJN sentenció que “...al encontrarse las rentas de las demandadas sujetas al Impuesto a las Ganancias..., la aplicación del tributo local sobre los Ingresos Brutos importa la configuración de la hipótesis de doble imposición, contraria a la regla establecida en el art. 9º, inc. b, párrafo segundo, de la Ley 20.221 (... modificada por la ley 23.548)...”. Por su parte la disidencia del Dr. Fayt (remitiendo a su voto in re “El Libertador S.A.C.I.”) sostuvo que “... el principio general del art. 9º, inc. b, de la ley 20.221 que establece el compromiso de las provincias de no aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales coparticipados encuentra su excepción en su párrafo 4º que excluye expresamente, de esta obligación, entre otros, al impuesto provincial sobre los Ingresos Brutos...” Agregó dicho Ministro que “... la Comisión Federal de Impuestos –cuya función es decidir si los gravámenes nacionales o locales se oponen al régimen de coparticipación- considero que la obligación a cargo de las provincias de no establecer impuesto análogos, no es de aplicación respecto de los impuestos a los Ingresos Brutos...” Dicho Ministro reposó sus argumentos en las facultades impositivas de las provincias y en el no cercenamiento de las mismas, agregando además, que la doble imposición no es por sí inconstitucional.

Ahora bien, no debe perderse de vista que el fallo citado (por el cual se decreta la doble imposición e invalida la gabela local) solamente se refirió al supuesto específico de tarifas reguladas por el Estado Nacional las cuales no

13 CSJN, “Massey Harris Co. Limited de Canadá S.A. c/ Poder Ejecutivo de la provincia de Buenos Aires, fallos t 157 p 62, sentencia de 1930.

14 CSJN, “Transporte Automotor La Estrella S.A.”,

contemplaban la incidencia del impuesto sobre los Ingresos Brutos. Es decir, supuestos en donde el Estado Nacional no posibilitaba la traslación del Impuesto (Indirecto) lo cual absorbía la renta de la empresa convirtiéndose y colisionando con el Impuesto a las Ganancias. Fuera de estos supuesto dicha doctrina no ha prosperado, cuestión que puede observarse en otros precedentes donde la CSJN aclaró que la misma debe aplicarse solo cuando el tributo sea *“inexorablemente soportado por la actora”*, por no ser *“susceptible de traslación”*, y no cuando existen tarifas de banda o de referencia.

La Comisión Federal de Impuestos en cumplimiento de sus funciones se ha expedido sobre el tema. Así, ha establecido que la analogía debe buscarse, en torno a elementos sustanciales, sin que sea indispensable que esa analogía sea identidad estricta, la cual no se ve desvirtuada en su significación por la circunstancia de que se hayan establecido modos distintos para el cálculo de los tributos de que se trate¹⁵.

La Asesoría Jurídica de la Comisión Federal expresó en una causa en la cual se cuestionaba la validez de las tasas por publicidad y propaganda de ciertos municipios bonaerenses en el interior de locales comerciales y su cierta analogía con el Impuesto a las Ganancias que *“...en efecto, como lo tiene dicho la Comisión en reiterados pronunciamientos, el concepto de analogía debe ser fruto de una construcción doctrinaria y jurisprudencial (del órgano administrativo), que no se circunscribe a la perfecta coincidencia entre hecho imponible, base imponible, sujeto pasivo entre ambos tributos: el local y el nacional coparticipable. Va incluso más allá de su estructura. Incluye la función económica que está llamada cumplir el tributo impugnado. Si en el caso de autos no hay uso del espacio público (precario o no) ni prestación alguna de servicio por parte de la comuna, ¿cuál es la razón de ser de la gabela?. Evidentemente procurarse de recursos fiscales que, a nuestro modo de ver colisiona absolutamente con el Impuesto a las Ganancias aún cuando no coincidan las bases imponibles para su determinación...”*¹⁶ Agrega que *“...en nuestra opinión, la naturaleza análoga de los gravámenes debe ser establecida de acuerdo con la función que cumplen los impuestos en el conjunto de los respectivos sistemas tributarios...”*.

Sobre este último planteo, retomando lo dicho en los argumentos económicos, y como se concluirá en la sección 4.4, el Impuesto a la Transmisión Gratuita viene a llenar un vacío tributario y cumplir una “función” exclusiva.

4.3 Doble Imposición

Antes de proceder a analizar la presente temática es importante realizar una aclaración al respecto. Si bien la obligación contenida en el artículo 9° del inciso b) de la Ley N° 23.548 es conocida en la doctrina como “prohibición de analogía”, la misma constituye una obligación que asumen las provincias a los efectos de dar plena efectividad y eficacia al sistema de coparticipación al que han adherido mediante una ley de sus respectivas legislaturas. Es decir, su objetivo está dirigido a que las provincias no apliquen tributos

¹⁵ Resolución de Plenario 60/98, del 07/05/98.

¹⁶ Dictamen 27/07.

análogos a los que la Nación les coparticipa. Así, en cumplimiento de tal obligación se evitan supuestos de **doble imposición** al no gravar las Provincias lo que Nación ya grava y les coparticipa. En suma su busca: a) dar eficacia al sistema, disminuyendo las externalidades interjurisdiccionales; y b) evitar la doble imposición.

Ahora bien, sobre el segundo de los temas la doctrina ha establecido que la doble imposición se da “...cuando dos autoridades tributarias recaen sobre la misma persona, el mismo hecho imponible y en el mismo período, con impuestos iguales o similares...”¹⁷. Como se observa, tal fenómeno requiere de una “triple identidad”, a saber, de sujeto, de hecho imponible y de período, sumado a ello la “similitud del gravamen”. En lo que respecta al ITGB es dable recordar que su hecho imponible es de carácter instantáneo¹⁸, lo que genera que la identidad del período se relativice.

Es conocida la distinción que efectúa la doctrina (más fuerte en derecho internacional tributario) entre “doble imposición jurídica” y “doble imposición económica”. Por medio de la primera, se tiene en consideración exclusivamente si los tributos “similares” recaen o no sobre un mismo sujeto (identidad de sujeto), mientras que mediante la doble imposición económica se considera exclusivamente que se grave el mismo objeto o materia.

Observando la jurisprudencia de la CSJN es visible que la misma ha referido a la “doble imposición jurídica”. Ello puede observarse de la clásica doctrina por la cual la doble imposición no es por sí sola inconstitucional, salvo que de ella derive la vulneración de alguna garantía constitucionalmente consagrada. Así, el máximo intérprete de la CN ha dicho que “...la doble imposición no importa por sí misma, agravio constitucional...”¹⁹ In re “Grimolbio C.I.F. v. Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires” el Máximo Tribunal sostuvo que “...lo referente a la doble imposición es cuestión insustancial y no sustenta por sí sola el recurso extraordinario...”

Por ello, ante un eventual planteo de doble imposición el contribuyente tendrá que invocar y acreditar cómo la misma vulnera una garantía constitucional. A modo de ejemplo puede citarse el derecho de propiedad y la confiscatoriedad donde de más está decir que el perjudicado por la doble imposición sólo puede ser “un mismo sujeto”, es decir, cobra aquí relevancia la doble imposición jurídica. No podría un sujeto concurrir al Poder Judicial alegando doble imposición económica, porque por sí ella misma no genera agravio constitucional.

Desde la óptica del ITGB las “identidades” a las que se hizo referencia más arriba no tienen posibilidad de darse en concreto. Por ello, es necesario efectuar algunas comparaciones con Impuestos Nacionales al efecto de demostrar la falta de coincidencia (identidad) del ITGB con aquellos.

17 MACÓN, Jorge, “Observaciones a la correspondencia fiscal de las provincias”, publicado en PET, junio-2; 2003.

18 El hecho imponible de este impuesto es de carácter “instantáneo”, agotándose en el mismo momento de haberse generado (es decir, el hecho imponible nace y se extingue temporalmente en el mismo momento) y por ende la capacidad de contribuir de los responsables no se considerara a lo largo de un período fiscal (como sucede en el caso de “tributos de ejercicio”). Por lo expuesto, la obligación tributaria nace al operar el enriquecimiento producto de la transmisión a título gratuito.

19 CSJN, “Telefónica de Argentina S.A. c/ Provincia de Buenos Aires”, fallos t 327 p 1729, sentencia del 27/05/2004.

4.3.1 Impuesto sobre los Bienes Personales e ITGB.

Este tributo está regulado por la Ley N° 23.966 cuyo artículo 16 expresa “...establécese con carácter de emergencia por el término de nueve (9) períodos fiscales a partir del 31 de diciembre de 1991, inclusive, un impuesto que se aplicará en todo el territorio de la Nación y que recaerá sobre los bienes personales existentes al 31 de diciembre de cada año, situados en el país y en el exterior...” Como se observa, el tributo grava la tenencia de bienes al 31/12 de cada año. Si bien se trata, al igual que el ITGB de un hecho imponible instantáneo y de un Impuesto Directo, no puede hablarse aquí de doble imposición por los fundamentos que se pasan a detallar.

La CSJN se expidió sobre la sustitución a nivel nacional del ITGB por un impuesto al Patrimonio Neto (ley 21.282) y sobre la pretendida doble imposición esgrimida por un contribuyente. Al respecto ha sido clara al comparar dichas gabelas y descartar la posibilidad de doble imposición. Así, se resaltó que “...si bien la nueva carga impositiva que se creaba por la ley 20.046 (hoy reimplantada por la Ley 21.282) importó la derogación del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes dispuesta a su vez por el art. 7° del mismo texto legal, reconoce distintos presupuestos que este último régimen. En efecto [refiriéndose al nuevo Impuesto sobre el Patrimonio Neto], el hecho imponible es la tenencia y acumulación de riqueza gravada en vida de su titular y los sujetos de la imposición son obviamente distintos, toda vez que no se opera la efectividad del tributo ante la transmisión de bienes “mortis causa”, por lo que el obligado a satisfacerlo es el titular del patrimonio y no sus herederos...”²⁰

Surge con claridad del precedente la falta de identidad entre los hechos imponibles y los sujetos alcanzados por los impuestos, y por ende no podría hablarse de doble imposición alguna.

Ahora bien, luego de descartar la doble imposición de ambos impuestos (nacional y provincial) por la falta de identidad entre sujetos y hecho imponible, es importante señalar algunas diferencias con el ITGB que demuestran aun más que se está en presencia de tributos diferentes. Así, por un lado el tributo nacional grava la tenencia de bienes al 31/12 de cada año “sin considerar de qué forma ellos han sido adquiridos (es decir, si lo fueron a título oneroso o a título gratuito)”. En el ITGB se grava precisamente el enriquecimiento “producto de una transmisión pero que sólo es a título gratuito (es decir, considera la modalidad de la circulación del bien, la que en nada observa el impuesto nacional)”.

Además, como surge del precedente jurisprudencial y estrictamente en lo que a la identidad de sujetos refiere, estos son totalmente opuestos, es decir, nunca podrá tributar el ITGB el titular originario de los bienes ya que no existe la posibilidad de una auto-donación, ni menos de una auto-herencia. Los sujetos que tributan ambas gabelas son diferentes, por un lado pagará por sus bienes personales el titular de ellos al 31/12 de cada año, mientras en el ITGB sólo pagarán quienes sean beneficiarios de una transmisión a título gratuito

20 CSJN, “Martín Aberg Cobo V. Nación Argentina”, sentencia del 9 de septiembre de 1976.

que produzca un enriquecimiento. Pero si estos mismos beneficiarios enajenan dichos bienes, nunca pagarán por la tenencia de ellos al 31/12, lo que demuestra aún más la diferencia entre ambos impuestos.

Esto no excluye que quienes reciban bienes como consecuencia de una transmisión a título gratuito no deban pagar el Impuesto a los Bienes Personales al 31/12 de cada año si deciden mantener los bienes en su patrimonio, ya que tal decisión consiste en la tenencia de los mismos, cuestión que genera el hecho imponible del Impuesto sobre los Bienes Personales. Si ello generara doble imposición se caería en el absurdo de pensar que todo pago de impuestos genera múltiples imposiciones. Por ejemplo, podría decirse que genera doble imposición el pago del ITI (Impuesto a la Transferencias de Inmuebles) por la transmisión onerosa de un bien y el pago del Impuesto a los Bienes Personales al 31/12, cuestión que carece de lógica, porque el primero de los impuestos grava el desprendimiento oneroso del bien, mientras que el segundo grava la tenencia del mismo.

También es importante destacar que si bien se está ante dos hechos imponibles de carácter instantáneos, el Impuesto sobre los Bienes Personales se reitera año a año durante la vida del contribuyente, cuestión que no sucede con el ITGB donde su hecho imponible es (además de instantáneo) “aleatorio” ya que opera sólo con la transmisión que genera el enriquecimiento patrimonial.

Por lo expuesto, no puede hablarse de doble imposición entre ambos impuestos (ITGB y Bienes Personales) ya que difieren en su hecho imponible (tanto en cuanto a la periodicidad y aleatoriedad de su ocurrencia como así también respecto del carácter o “título” de la transmisión) y en los sujetos alcanzados (causante vs. beneficiario), resultando, además, en efectos económicos completamente distintos que, como se demostrará en secciones siguientes, ponderan el ITGB tanto en términos de eficiencia como de equidad.

4.3.2 Impuesto a las ganancias.

La Ley N° 20.628 que regula este impuesto de ejercicio, establece en su artículo 2° que “...son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas: 1- Los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación. 2- Los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, obtenidos por los responsables incluidos en el artículo 69 y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales, salvo que, no tratándose de los contribuyentes comprendidos en el artículo 69, se desarrollaran actividades indicadas en los incisos f) y g) del artículo 79 y las mismas no se complementara con una explotación comercial, en cuyo caso será de aplicación lo dispuesto en el apartado anterior...”.

Tiene dicho la doctrina y jurisprudencia que el apartado 1° citado refiere

a la denominada “teoría de la fuente” aplicable solo a personas físicas y sucesiones indivisas siempre que la ganancia revista los caracteres de periódica, permanente y su fuente este habilitada. Asimismo, el apartado 2° establece la “teoría del balance” mediante la cual los sujetos empresa que en la norma se consignan tributan por todas sus ganancias (salvo las exentas expresamente) sin importar si tales ganancias son periódicas y permanentes.

También es importante destacar que la Ley de Impuesto a las Ganancias (LIG) en su artículo 20 inciso u) declara exentas del pago del impuesto a las donaciones, herencias, legados y todo otro enriquecimiento a título gratuito, siendo ello lo que expresamente grava el ITGB, lo cual disipa toda posibilidad de doble imposición. Como lo sostiene Enrique Reig²¹ “... este agregado es coherente con la eliminación, hecha al mismo tiempo, del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes y resulta necesario por el empleo de la teoría del balance para definir las ganancias imponibles de las sociedades o empresas comprendidas en el apart. 2, del art. 2° de la ley...”

Como se observa, expresamente la LIG declara exento lo que grava el ITGB, el cual alcanza a personas físicas y jurídicas. La exención que se comenta no hubiera generado problemas en el caso de personas físicas, ya que además está decir, las herencias o donaciones o cualquier transmisión a título gratuito nunca podría revestir los caracteres que la LIG exige, a saber periodicidad y permanencia en la fuente generadora. Sin embargo, tal exención sí es importante para el caso de los sujetos empresa, quienes tributan por todas sus ganancias (sean o no periódicas o permanentes), y si la LIG no la contuviera los sujetos empresa deberían tributar por tales ganancias, generándose múltiple imposición con el ITGB.

4.4 El carácter distintivo del ITGB

Constitucionalmente y aún después de la Ley N° 23.548, el ITGB es un recurso genuino, ordinario y permanente de las provincias. Nótese que al sancionarse esta última Ley no regía en ningún Estado local tal impuesto, haciéndose, sin embargo, expresa referencia al mismo. Las Provincias conservan todas las facultades no delegadas a la Nación y por consiguiente pueden establecer tributos sobre todas las cosas que forman parte de su riqueza general y determinar los medios de distribución en la forma y alcance que les parezca más conveniente, siempre y cuando no contraríen los principios consagrados en la CN. El ITGB responde a todas estas circunstancias.

La Ley N° 23.548 contempla en su artículo 9° la denominada “prohibición de analogía” cuyo objetivo consiste en regular la doble imposición y de esta forma dar eficacia al sistema de coparticipación. Sin embargo la citada Ley dotó al ITGB de un marco de seguridad jurídica al contemplar en el mismo rango (entre otros) la excepción en torno al tributo, cualquiera sea su modalidad, por lo cual las Provincias pueden crear y recaudar el tributo en cuestión.

21 Reig, Enrique J., “Impuesto a las Ganancias”, 9° edición, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1998, Pág. 265.

En las cuestiones de identidad entre sujeto, hecho y período, queda claro que el ITGB no puede asimilarse a ninguno de los tributos existentes.

Respecto a sus efectos económicos (función económica según la CFI) sobre contribuyentes y fiscos, estos no pueden asimilarse a los de ningún gravamen existente en la actualidad. Por la parte de las transmisiones voluntarias (donaciones), porque las mismas no se encuentran alcanzadas por el impuesto de sellos. Pero por el lado de las transmisiones forzosas por causa de muerte (herencias), porque al gravarse el enriquecimiento obtenido sin contraprestaciones, los beneficiarios no participaron directamente de la actividad económica generadora de la materia finalmente alcanzada, tributando sólo en el momento de la incorporación a su patrimonio, correspondiéndose entonces con una tributación “ex ante” a su disfrute o utilización productiva, que sólo podría lograrse con este Impuesto a las Herencias o con uno de suma fija per cápita (poll tax o impuesto a la vida), ambos inexistentes en la estructura tributaria argentina reciente.

Capítulo 5

La reincorporación del ITGB en la provincia de Buenos Aires

Como se mencionara, la imposición a las herencias posee en Argentina una larga tradición de aplicación provincial, cuya última versión vigente hasta mediados de la década del 70 reflejaba la experiencia de otros países con tributos análogos, y cuyo espíritu se mantuvo en su nueva implementación en el año 2010. Si bien suele esgrimirse que la recaudación de este tributo no es representativa en términos del producto provincial, la reincorporación del impuesto, como se fundamentó en el capítulo 4, constituyó la legitimación de una fuente de recursos consagrada a las Provincias por la Constitución Nacional y la Ley de Coparticipación, a la vez que una corrección en la estructura tributaria, generalmente sesgada en estas jurisdicciones hacia la recaudación de gravámenes reales e indirectos.

5.1 El financiamiento de la educación

Pasaron treinta y cinco años hasta su reintroducción, a pesar de la presentación de numerosas iniciativas y de que en el año 1988 la Ley Nº 23.548 -de Coparticipación Federal de Impuestos- dotara de un marco de seguridad jurídica a las provincias al contemplar en su artículo 9 expresamente la posibilidad de convivencia de tal gravamen dentro del federalismo fiscal argentino.

Continuando la tradición histórica la iniciativa de su reedición estuvo ligada a la educación, evidenciando que no sólo desde la óptica tributaria este impuesto es entendido como igualador de oportunidades. Ya en el año 1995 la Ley de Educación Provincial (Ley Nº 11.612) delegó en el Poder Ejecutivo la facultad para reglamentar el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes nuevamente con afectación a educación que, ante su falta de implementación, se reiteró el mandato mediante la Ley análoga 13.688 del año 2008: “... *Artículo 183: Establécese un Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes cuyo*

objetivo sea gravar todo aumento de riqueza a título gratuito, incluyendo: Herencias, Legados, Donaciones, Renuncias de derechos, Enajenaciones directas o por interpósita persona en favor de descendientes del transmitente o de su cónyuge, los aportes o transferencias a sociedades. Una ley especial determinará el tratamiento integral de este gravamen. El total del monto recaudado resultante constituirá fuente de recursos del Fondo Provincial de Educación.”

Finalmente, la Ley 14.044 (Ley Impositiva del año 2010) introdujo nuevamente entre los recursos provinciales el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes, respetando el espíritu progresivo y el aporte al sostenimiento del Fondo Provincial de Educación, con un alcance amplio en el que se contemplaban todos los enriquecimientos gratuitos efectivizados por sujetos domiciliados en la provincia, y resguardando las bases tributarias radicadas en tal jurisdicción.

Con el objetivo de fortalecer los ingresos municipales se previó reformar parcialmente la afectación financiera del tributo, disponiendo que la recaudación de este gravamen se distribuya en un ochenta por ciento (80%) con destino al Fondo Provincial de Educación, un diez por ciento (10%) a incrementar los recursos del Fondo para el Fortalecimiento de Recursos Municipales creado por el artículo 42 de la Ley N° 13.850 y el restante diez por ciento (10%) a los fines de incrementar los recursos del Fondo Municipal de Inclusión Social creado por el artículo 1 de la Ley N° 13.863. Sin embargo, algunas debilidades ameritaron reformas que se hicieron mediante la Ley 14.200²².

5.2 La inequidad del mínimo exento

A diferencia de los antecedentes en la materia, la ley 14.044 reemplazaba la modalidad tradicional de mínimo no imponible por un mínimo exento (de \$3 millones) a partir del cual se calculaban las alícuotas sobre el “valor conjunto” de la transmisión, cuando el impuesto estaba definido sobre la riqueza adquirida a título gratuito por el beneficiario. En consecuencia, mientras la materia imponible se constituía por el enriquecimiento subjetivo, no resultaba claro que el mínimo exento operase sobre el patrimonio hereditario total o sobre la hijuela. De hecho, aún en el caso que se interpretara que el mínimo de \$3 millones operase sobre cada porción hereditaria, este elevado nivel, en conjunción con la existencia de exenciones reales sobre determinados bienes y con el hecho de que generalmente la riqueza familiar está formada en gran parte por bienes gananciales (que difieren en el tiempo la herencia de la totalidad de la riqueza a los sucesores), exigiría que la riqueza familiar excediera los \$6 millones para encontrarse alcanzada por el impuesto, a menos que se contemplara el mínimo exento para la suma de todas las adquisiciones gratuitas independientemente del número de causantes (padre y madre, u otros).

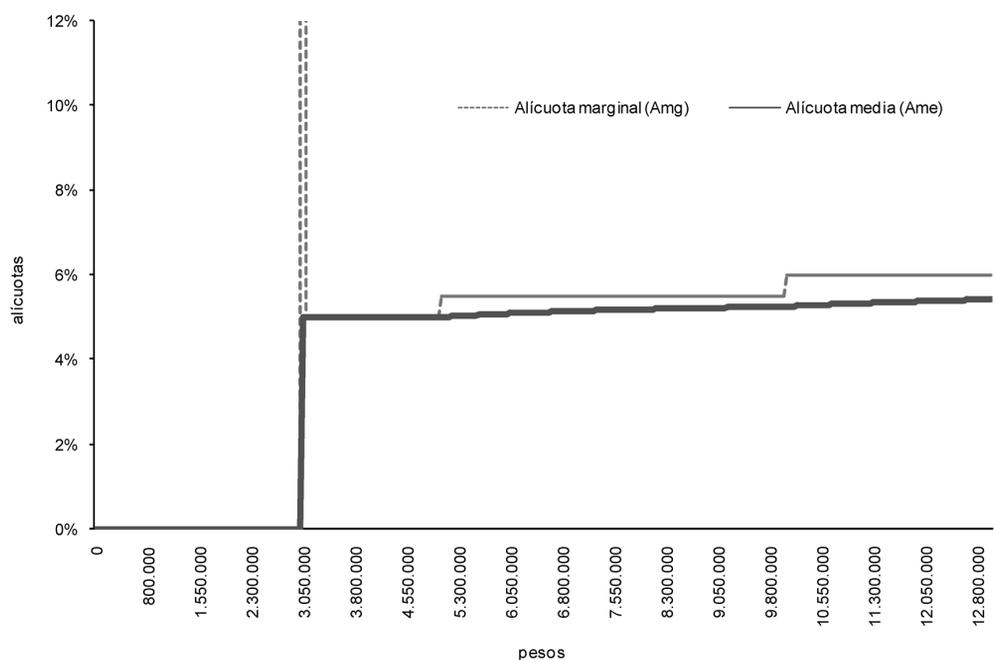
Por otra parte, en el cálculo del tributo, la aplicación de la técnica de mínimo exento que opera de forma excluyente para aquellos que no alcanzan el límite establecido en la Ley, generaba un fuerte salto en la alícuota marginal

22 Estas debilidades incluso generaron la necesidad de extinguir de pleno derecho la vigencia del impuesto durante el período 2010.

de la riqueza transferida adicional a dicho límite, al igual que un exacerbado escalonamiento de la alícuota media. Este hecho provocaría fuertes efectos adversos en los contribuyentes, tanto de índole económica, como de comportamiento tributario respecto de los incentivos a subdeclaración de la base.

A continuación, en el gráfico 2, se encuentra representada la alícuota marginal (AMG) y la alícuota media o pago efectivo (AME). Se observa que en el monto donde comenzaba el pago efectivo del impuesto, la Amg resulta infinita mientras la AME (el pago efectivo del tributo) mostraba un escalonamiento abrupto desde 0% al 5%.

GRÁFICO 2. PROVINCIA DE BUENOS AIRES - EVOLUCIÓN DE LA ALÍCUOTA MARGINAL Y ALÍCUOTA MEDIA APLICADAS SOBRE LA CATEGORÍA DE PADRES, HIJOS Y CÓNYUGES. EN PESOS.



Fuente: Elaboración propia en base a la Ley Impositiva 14.044 de la Provincia de Buenos Aires.
 Nota: corresponde a la categoría de padres, hijos y cónyuges.

23 Existen antecedentes de inconstitucionalidad desde la Suprema Corte sobre hechos de esta naturaleza (fallo 176:339 en el cual se citan otros fallos, si bien algunos con disidencias), en los que se invoca la violación del artículo 16 de la Constitución Nacional, en cuanto a la igualdad de todos los herederos.

Por otra parte esta metodología de exención excluyente, al ser aplicada sobre el total de la transmisión generaba desigualdades para herederos de igual fortuna original con distinto número de beneficiarios. Por ejemplo, un único heredero que recibiera un incremento patrimonial gratuito de \$ 2,9 millones no resultaba alcanzado por el impuesto; pero sí debía pagarlo cada uno de diez herederos de un patrimonio de \$ 3,1 millones, a pesar de recibir cada uno un enriquecimiento de \$ 310.000²³.

5.3 Coordinación interjurisdiccional

Existen además, otras cuestiones a contemplar cuando el tributo es ejercido

a nivel de fiscos subnacionales, que no pueden ser desatendidas al tratarse de un gravamen que intenta alcanzar la totalidad del enriquecimiento de un determinado sujeto.

En primer lugar, cuando el origen de la base imponible está repartido entre diversos fiscos provinciales, si el tributo recayera sobre los bienes en vez de hacerlo sobre la totalidad del enriquecimiento del sujeto, el gravamen perdería progresividad. En segundo, esta posibilidad de dispersión de la materia imponible, requiere de coordinación interjurisdiccional, tanto en cuanto sus efectos sobre los sujetos alcanzados por distintos fiscos, como también para posibilitar la captación del enriquecimiento de manera global en el territorio de domicilio del contribuyente.

En el caso ya mencionado de EE.UU., una tradición de más de 90 años de convivencia de un impuesto federal con tributos estatales sobre las transmisiones gratuitas de bienes, llevó a una fluida coordinación vertical y horizontal entre fiscos en la que todos los estados aplicaban el impuesto y los contribuyentes podían ejercer este pago como crédito fiscal del impuesto federal (Estate Tax). Sin embargo, la reforma de 2001 determinó la caducidad planificada del impuesto en 2010 y estableció como fecha límite de ejercicio de tales créditos el año 2005. A pesar de la reintroducción del impuesto federal en el corriente año, su interrupción momentánea rompió con el mecanismo vigente hasta aquel entonces y requerirá de su revisión para una correcta coordinación interjurisdiccional.

En la provincia de Buenos Aires, cabe aclarar que bajo la Ley 14.044, si el beneficiario de la herencia se domiciliaba en la jurisdicción, debía pagar por la totalidad de los bienes heredados a no ser que tales bienes estuvieran gravados en otra jurisdicción, en cuyo caso resultaban eximidos de la obligación bonaerense. De esta manera, el sujeto domiciliado en Buenos Aires no tributaba a la alícuota correspondiente al total de su porción hereditaria, sino a la resultante de una ponderación de las alícuotas aplicadas en diversas jurisdicciones, pudiendo inclusive no pagar el impuesto en ocasión de estar sus bienes situados en una jurisdicción que los eximiera, creándose incentivos a planificar las donaciones o herencias sobre bienes situados en jurisdicciones exentas.

La reforma del año 2011 subsanó esta problemática modificando la exención automática, permitiendo en su lugar, un crédito de impuesto por lo que se hubiera pagado en otras jurisdicciones hasta el límite de la obligación correspondiente en Buenos Aires²⁴. De esta manera el impuesto incentiva la aplicación de tributos análogos en otras jurisdicciones provinciales (y su posterior coordinación), y en consecuencia a una política tributaria de mayor progresividad recaudatoria en todo el territorio federal.

5.4 Hacia un impuesto personal

Sobre la base del impuesto reincorporado en 2010, la ley 14.200 estableció gravar todo enriquecimiento patrimonial a título gratuito que provenga

24 El propio artículo 321 del Código Fiscal (Ley N° 10.397-texto ordenado 2011-y modificatorias) contempla un crédito ("tax credit", similar al del Impuesto a las Ganancias) por impuesto efectivamente abonado en extraña jurisdicción estableciendo que "...los sujetos de este impuesto podrán computar como pago a cuenta las sumas efectivamente pagadas en otra jurisdicción por gravámenes similares...este crédito solo podrá computarse hasta el incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de los bienes situados con carácter permanente en otra jurisdicción...".

de una transmisión, determinándose entonces la materia imponible como el aumento de riqueza que se hubiera producido sin contraprestaciones de parte del beneficiario, y generándose el hecho imponible en el momento de la transmisión.

En la concepción de impuesto global y personal, se propuso mantener el alcance sobre la totalidad de los bienes recibidos por el beneficiario domiciliado en la provincia, con independencia del lugar de radicación de los bienes, permitiendo la aplicación del pago a cuenta de impuestos análogos aplicados por otras jurisdicciones. De esta forma, tal sujeto quedará alcanzado a la alícuota de la Provincia correspondiente a todo su enriquecimiento independientemente de la radicación de los bienes²⁵. Por su parte, para el caso de sujetos domiciliados en otras jurisdicciones, éstos deberán pagar a Buenos Aires lo correspondiente a los bienes situados en tal territorio, a los fines de disminuir los incentivos a la elusión por parte de los contribuyentes a través del cambio de domicilio, como los de las demás jurisdicciones a atraer contribuyentes bonaerenses mediante la exención o no aplicación del gravamen.

No obstante, dentro de la subjetividad del tributo, se recogieron determinadas exenciones tanto de los antecedentes históricos como de la experiencia internacional, que recaen sobre ciertos bienes con fuerte incidencia sobre los individuos, con el objetivo de protección del vínculo familiar o de la fuente de sustento de tales unidades económicas.

Así, el Código Civil establece en la familia la base de la sociedad argentina y en consecuencia la exención sobre las viviendas únicas familiares (hasta cierto monto de valuación fiscal) intenta mantener la integridad en el seno familiar al momento de la transferencia por causa de muerte, a la vez que amparar la subsistencia de los herederos que convivieran con el causante hasta el momento del hecho imponible.

Por su parte, también se ejerció una protección tributaria sobre las pequeñas empresas familiares que resultaran, al menos en alguna medida, un necesario sustento familiar que requiriese seguir siendo explotado, para evitar que el pago del impuesto pudiera ocasionarles interferencias en tal actividad.

De tal forma, el enriquecimiento sólo será alcanzado en la medida que la vivienda única a dividir entre los herederos tuviera un valor fiscal superior al establecido por la Ley Impositiva²⁶, y que la porción a recibir exceda el mínimo no imponible²⁷, quedando las pequeñas empresas familiares (de facturación inferior a monto que disponga la ley impositiva anual) exentas a condición que continúen siendo explotadas en el mediano plazo.

Una vez realizadas las deducciones y exenciones sobre el acervo, se obtiene la base imponible de cada donatario o heredero, sobre la que deberá además aplicarse el mínimo no imponible (mencionado en la ley entre las exclusiones para liberar al contribuyente de la obligación formal) en conjunción con la escala de alícuotas progresivas según el enriquecimiento adquirido y el grado de parentesco con el causante.

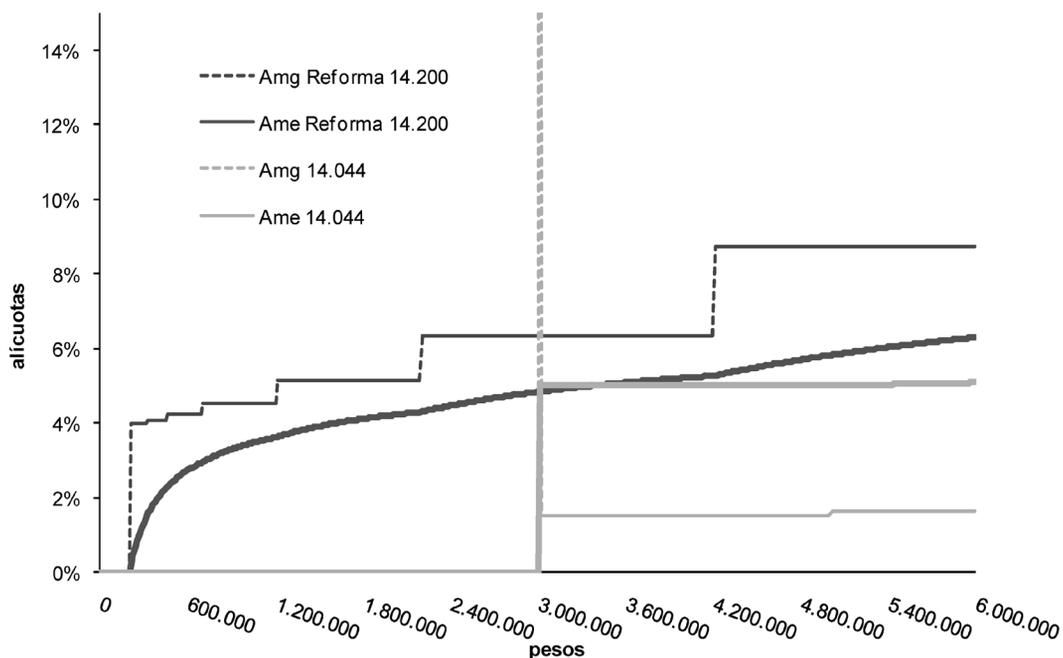
25 A menos que la alícuota aplicada por otras jurisdicciones fuera superior, en cuyo caso enfrentaría un pago efectivo total mayor al determinado para el caso de bienes sólo radicados en la Provincia.

26 Que para el año 2011 se estableció en \$ 100.000 de valor fiscal.

27 \$ 200.000 para el caso de padres, hijos y cónyuges, en el año 2011.

De forma concordante, y por los fundamentos mencionados en la sección 5.1, se reemplazó el mínimo exento por un mínimo no imponible de valores

GRÁFICO 3 ITGB.PROVINCIA DE BUENOS AIRES. ESCALA DE ALÍCUOTAS SEGÚN LEYES 14.044 Y 14.200.



Fuente: Leyes 14044 y 14.200

más acordes en términos históricos e internacionales, incrementándose también el número de tramos y las tasas marginales de la escala de alícuotas a los fines de plasmar explícitamente el carácter progresivo de este impuesto en concordancia con las características personales del mismo.

Capítulo 6

Alcance e incidencia del ITGB

Como se ha visto, el diseño del impuesto en la provincia de Buenos Aires está en línea con los antecedentes históricos, experiencia internacional y resto del sistema tributario provincial. Sin embargo los importes del mínimo no imponible y la estructura de alícuotas, además de ser siempre materias opinables, son muy importantes porque definen el impacto que este tributo tiene en los contribuyentes. Por lo tanto parece propicio realizar un ejercicio de comparación de estas variables a nivel internacional y ofrecer una simulación sobre el impacto distributivo del mismo, a los efectos de verificar si se cumplen los objetivos propuestos.

6.1 Comparación histórica e internacional

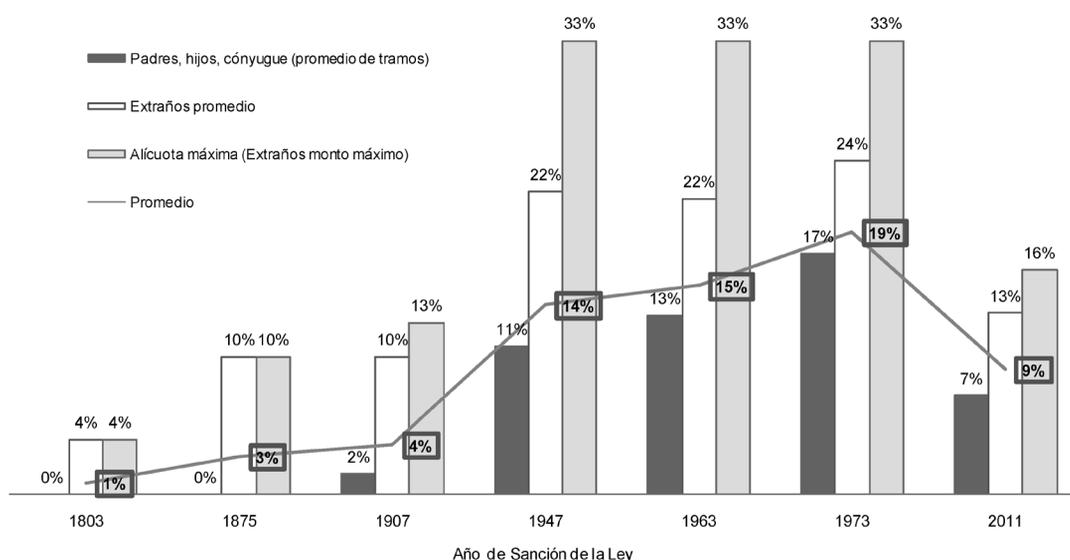
Antes de la comparación espacial entre países se considera útil presentar una preliminar comparación histórica de los diversos montos de mínimos no imponibles aplicados en las distintas versiones reseñadas en la evolución del impuesto y de la estructura de alícuotas. El carácter de preliminar es realmente importante en este caso donde se sabe las dificultades que entraña la comparación de períodos tan largos en el tiempo.

Como ya se mencionó en la cedula real de 1803 se estableció que quedaban exentas del impuesto las transmisiones menores a 1.000 pesos fuertes. Utilizando el trigo como bien de referencia, puede observarse que ese monto equivalía a 154 toneladas de ese cereal, que a valores del año 2010 significaba una suma de \$185.000. Haciendo lo mismo para el año 1875, cuando la Ley de Educación de la provincia de Buenos Aires incorporó el gravamen sobre las herencias, el mínimo exento era de 2.000 pesos fuertes, equivalentes a 123 toneladas de trigo, de valor actual \$74.000. En 1907 la ley provincial N° 3.021

fijó en 5.000 pesos Moneda Nacional dicho mínimo correspondiente a 54 toneladas de trigo (\$32.300 en 2010). Este estuvo vigente aún en 1947, cuando el trigo se cotizaba a \$150 la tonelada (\$20.000 en 2010). Finalmente cuando se derogó el impuesto en 1973 el monto exento de las transmisiones era de \$120.000, similar en 2010 a 95 toneladas de trigo (\$133.000).

Por lo tanto los valores históricos están por debajo de los establecidos por la ley impositiva 2011 (N° 14.200), donde el mínimo no imponible se fijó en \$200.000 para padres e hijos y \$50.000 para el resto de relaciones.

GRÁFICO 4 ITGB.PROVINCIA DE BUENOS AIRES. COMPARACION HISTORICA DE ALÍCUOTAS



Fuente: elaboración propia

Nota: promedio de tramos significa que se hizo un promedio simple entre las alícuotas de los diferentes tramos de montos. El promedio general es un promedio teórico (surge del diseño no del pago efectivo) que se hizo agregando un ponderador de 60% a las alícuotas sobre padres, hijos y conyugue, 25% a colaterales de segundo grado y 15% a extraños.

Con respecto a las alícuotas (gráfico 4), desde sus inicios se hizo una distinción por grado de parentesco favoreciendo con menores porcentajes a las transmisiones entre padres, hijos y cónyugue. De hecho, hasta 1907 lo transmitido a este círculo íntimo estaba exento, pero es a partir de tal año que se agrega una distinción por monto agregando cierta progresividad con mayores importes a medida que crecían los valores. En la evolución de las alícuotas medias (cercanas al pago efectivo del tributo) se observa un crecimiento en el tiempo, desde su origen (donde se puede afirmar que el promedio teórico²⁸ rondaba el 1%) hasta la interrupción del impuesto en 1976 (donde la alícuota

28 Ver Nota al pie del GRÁFICO 4

promedio alcanzaba el 20%). De esta forma, las proporciones establecidas en la ley impositiva 2011 no alcanzan la elevada carga vigente entre 1947 y 1973, sino que se sitúan cercanas a la mitad de las mismas, aunque por encima de las vigentes a principios del siglo XX.

Por su parte, en el presente punto se exponen también los principales aspectos económicos del tributo en forma homogénea a través de su expresión en paridad de poder de compra respecto de otras experiencias a nivel internacional²⁹.

TABLA 1 : EXPERIENCIAS COMPARADAS - MÍNIMOS NO IMPONIBLES O REDUCCIONES EQUIVALENTES. Dólares PPP

Parentesco	Mínimos No Imponibles				
	Bs. As. Ley 14.044	Bs. As. Reforma 14.200	España Ley Nacional	Finlandia	Chile
Hijo hasta 13	1.335.708	89.047	49.390	61.162	60.112
Hijo + 14	1.335.708	89.047	45.271	61.162	60.112
Hijo + 15	1.335.708	89.047	41.153	61.162	60.112
Hijo + 16	1.335.708	89.047	37.034	61.162	60.112
Hijo + 17	1.335.708	89.047	32.916	61.162	60.112
Hijo + 18	1.335.708	89.047	28.798	20.387	60.112
Hijo + 19	1.335.708	89.047	24.679	20.387	60.112
Hijo + 20	1.335.708	89.047	20.561	20.387	60.112
Hijo + 21 y ascendentes	1.335.708	89.047	16.467	20.387	60.112
Cónyuge	1.335.708	89.047	16.467	81.549	60.112
Colateral 2º y 3º, ascendentes y descendentes	1.335.708	22.262	8.249	20.387	6.011
Colateral 4º y extraños	1.335.708	22.262	0	20.387	6.011

Fuente: Elaboración propia en base a: Ley Impositiva 14.044 de la Provincia de Buenos Aires, Ley Nacional 29/1987 de España y "Publication of the Finnish Tax Administration, January 2009" de Finlandia, y LEY N° 16.271 sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones de Chile. El coeficiente para calcular la PPP es de 2010, del FMI.

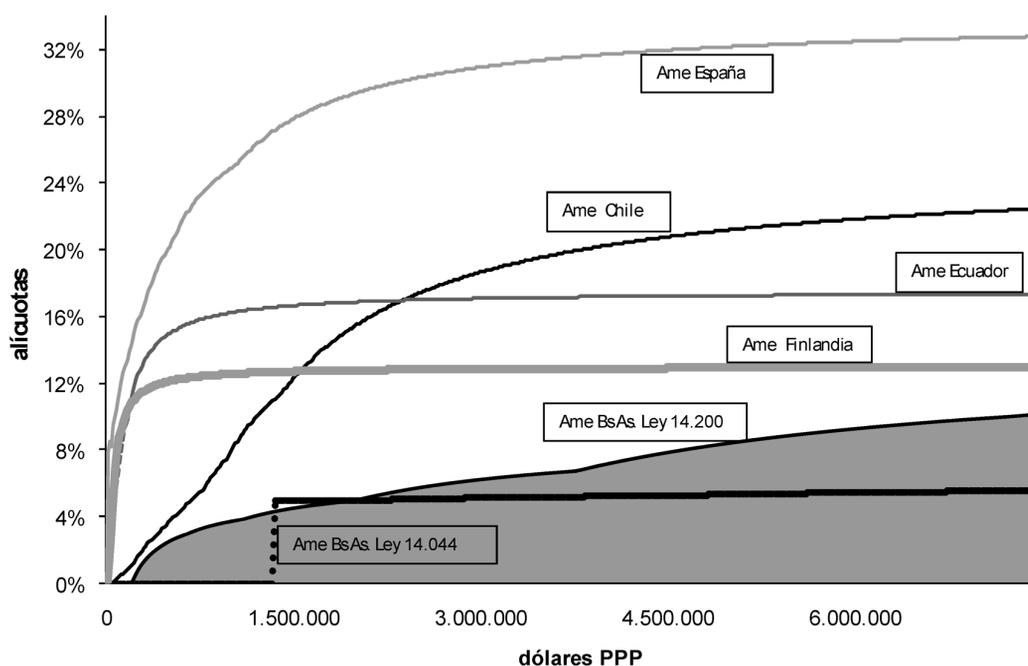
Nota: No se incluyen a Ecuador, Uruguay y Brasil, ya que, como se explicó anteriormente, no poseen mínimo no imponible.

29 Más aún, para los casos en los que las comunidades autónomas españolas pretendieron la casi eliminación del impuesto (ver recuadro 1 en el anexo 9.1) el incremento de las deducciones en muchos casos no alcanzaba al aplicado en la provincia durante 2010.

30 De hecho, hasta el año 2010, debido a la magnitud de su mínimo exento, resultaba aún menos gravoso que las experiencias de Uruguay y ciertos Estados Brasileños con alícuotas proporcionales del 4% y 5% señaladas en el Anexo.

Se observa en la tabla 1 que aún en el caso que se tratase de herencias de "bienes no gananciales", de forma que los herederos recibieran la totalidad de los bienes cedidos por el causante, la magnitud del mínimo exento aplicado hasta el año 2010 resulta de mayor cuantía, inclusive respecto de algunos países desarrollados expuestos en el presente estudio.

A su vez, en el GRAFICO 5 se observa que España posee la estructura de alícuotas más progresiva de los países seleccionados (aún sin contemplar la corrección adicional por riqueza del beneficiario), mientras que a pesar del incremento de progresividad de la reforma bonaerense de 2011 en la que se amplió el alcance sobre los tramos inferiores de alícuotas y se suplementaron los escalones superiores, la Provincia aún se encuentra distante de las experiencias desarrolladas³⁰.

GRAFICO 5 EXPERIENCIAS COMPARADAS - COMPORTAMIENTO DE LAS ALÍCUOTAS MEDIAS (EFECTIVAS). DÓLARES PPP

Fuente: Elaboración propia en base a: Ley Impositiva 14.044 de la Provincia de Buenos Aires, Ley Nacional 29/1987 de España y "Publication of the Finnish Tax Administration, January 2009" de Finlandia, LEY N° 16.271 sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones de Chile y la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno de Ecuador. El coeficiente para calcular la PPP es de 2010, del FMI.

Nota 1: Corresponde al grado más cercano de parentesco para todos los casos.

Nota 2: Los casos de Uruguay y Brasil se ubicarían cerca del 4%. Sin embargo, no se incluyen en el Gráfico porque Uruguay sólo aplica dicha tasa a las transmisiones patrimoniales y en Brasil varía la alícuota aplicada en cada uno de los Estados.

6.2 Alcance e incidencia del Impuesto a la Herencia en la Provincia

En la presente sección se exponen las estimaciones de alcance e incidencia del impuesto sobre las herencias en la Provincia de Buenos Aires, que dieron sustento a las modificaciones planteadas en la Ley impositiva 14.200 y que permitieron finalmente hacer efectiva y progresiva la recaudación del tributo a partir de 2011. Este estudio permitió complementar el análisis legal y económico desarrollado hasta el momento, con el cálculo de la incidencia efectiva sobre los hogares y los individuos beneficiarios bonaerenses, a los fines de asegurar el logro de los objetivos de política tributaria deseados con el diseño apropiado del impuesto.

Dado que el impuesto recae sobre las porciones hereditarias de la riqueza familiar, una estimación microeconómica de la recaudación total se lograría aplicando las correspondientes alícuotas a la base imponible de cada ciudadano, calculadas a partir de la distribución de la riqueza potencialmente transferida. Sin embargo, debido a la falta de datos sobre la

31 Amiel, Cowell y Polovin (1996), explican que en la aplicación económica es conveniente y razonable asumir que la riqueza toma sólo valores positivos, aunque la riqueza neta o personal pueda ser negativa en varios momentos del ciclo de vida. Para la estimación en la Provincia de Buenos Aires, sólo se tomaron valores positivos. Para los hogares que presentaban gastos negativos en transporte y comunicación se les imputó el gasto promedio en dicha variable calculado solamente en base a los hogares que presentaban gastos positivos. Posteriormente, se computó el gasto como la suma de los gastos en indumentaria y calzado, vivienda, equipamiento y funcionamiento, salud, transporte y comunicación corregidos, esparcimiento, educación y bienes y servicios varios.

32 Debido a la imposibilidad de conocer tanto la riqueza de los bonaerenses situada fuera de la jurisdicción, como así también el valor de los bienes situados en la Provincia perteneciente a sujetos domiciliados fuera de ella, la presente evaluación adolece de tal inexactitud en el cálculo. Si bien esta falencia no representará grandes desviaciones en las estimaciones de incidencia por estratos de ingresos en la metodología propia desarrollada, el acierto en la recaudación involucrada dependerá de los desvíos que existan en la distribución geográfica de la riqueza respecto de la asunción de coincidencia de patrimonios y sujetos en la misma jurisdicción.

33 La corrección se corresponde con el coeficiente de la Ley Impositiva 2011

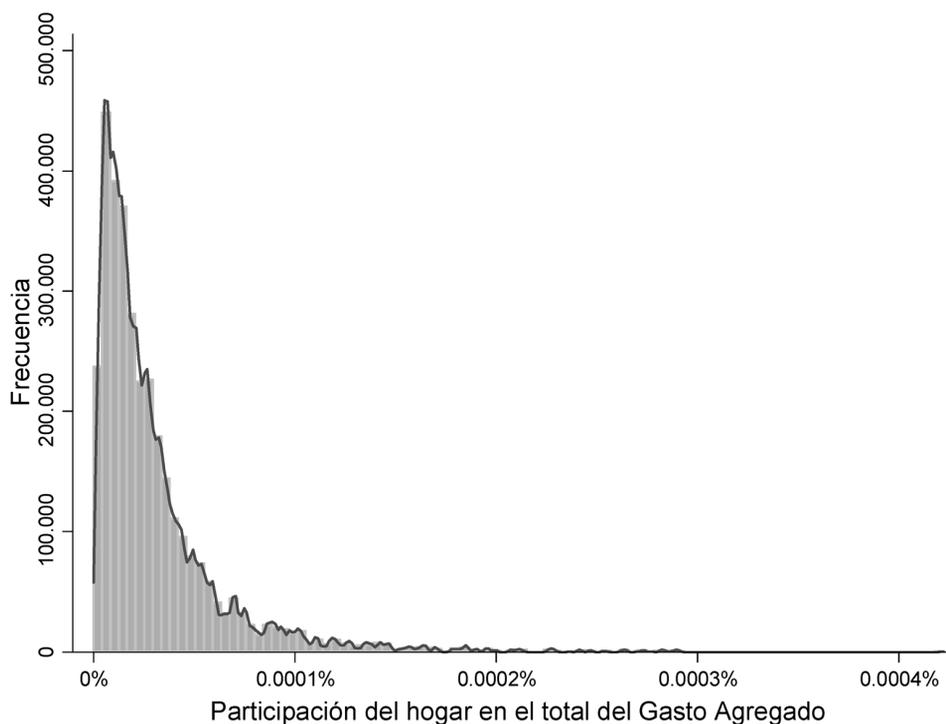
riqueza de los hogares, se desarrolló una metodología de cálculo sobre la base de una potencial distribución del stock de riqueza alcanzada por el impuesto. Tal distribución se supuso en relación con el gasto del hogar, sujeto a correcciones en función de otros datos puntuales de la Encuesta Nacional de Gastos de los Hogares (ENGH) 96/97 y a la relación parental dentro de las familias determinada en la encuesta de individuos, de forma tal de lograr contemplar ambos aspectos de la progresividad del gravamen (el enriquecimiento recibido, y el grado de parentesco).

Si como exponen Kessler y Manson (1989), en el caso donde la herencia no es intencional (la esperanza de vida es incierta y los mercados imperfectos) la riqueza heredable se comporta de acuerdo a la teoría del ciclo de vida, podría inferirse que el stock de riqueza de la economía tendría una distribución por hogar más relacionada con el gasto de cada uno de ellos que con su ingreso corriente. Por otra parte, si bien es cierto que todos los hogares realizan gastos, también lo es que no todos tienen la capacidad de acumular riqueza, y que existirán algunas erogaciones que sólo se relacionan de forma muy lejana con la variable que se pretende estimar. En concordancia, la metodología utilizada para el cálculo de la participación de la riqueza fue la proporción del gasto total en consumo por hogar (con correcciones), basándose en la idea de que el gasto es más representativo del ingreso permanente que los ingresos corrientes, en la medida que los hogares suavizan su consumo a lo largo del tiempo. Bajo el método aplicado se obtendrá una distribución de la riqueza que será independiente del stock del acervo existente en la economía, y que sobre la base de la ENGH 96/97 para las áreas del Conurbano Bonaerense y el resto de la Provincia Buenos Aires, puede representarse en el siguiente gráfico de frecuencias, que muestra para intervalos iguales de participación en el total del gasto agregado, la cantidad de hogares que existen dentro de cada intervalo (frecuencia relativa).

No obstante, como fuera ya mencionado, no todos los hogares tienen la capacidad de acumular riqueza material, por lo que sólo serán incididos por el impuesto a la herencia aquellos capaces de lograr tal acumulación y que, en este caso, se supuso directamente relacionada con la exteriorización de determinados gastos durables como la vivienda propia o la tenencia de al menos un auto³¹.

Por su parte, la estimación del stock de riqueza de la Provincia³² para 2010 se conformó como la suma de la emisión del edificado urbano, baldío, rural (a valor fiscal ajustado)³³, y el automotor, más los depósitos privados.

Sin embargo, las viviendas únicas con valuación fiscal inferior a \$100.000 están excluidas del impuesto de forma objetiva, por lo que debe realizarse un ajuste por la tenencia de tales viviendas. Por lo tanto, en el supuesto que la distribución de las viviendas presenta relación con el nivel de riqueza de los hogares, se deducirá el valor de la propiedad (valuada

GRAFICO 6 : DISTRIBUCIÓN DEL GASTO AGREGADO DE LA PROVINCIA POR HOGAR. HOGARES CON VIVIENDA PROPIA O AL MENOS UN AUTO.

Fuente: Elaboración propia sobre la base de ENGH 96/97 y DPPT

en menos de \$100.000), en aquellos hogares que se encuentran en la cola inferior de la distribución y fueran propietarios de vivienda, provocándose un desplazamiento de la cola inferior de la distribución, como se observa en el gráfico 7.

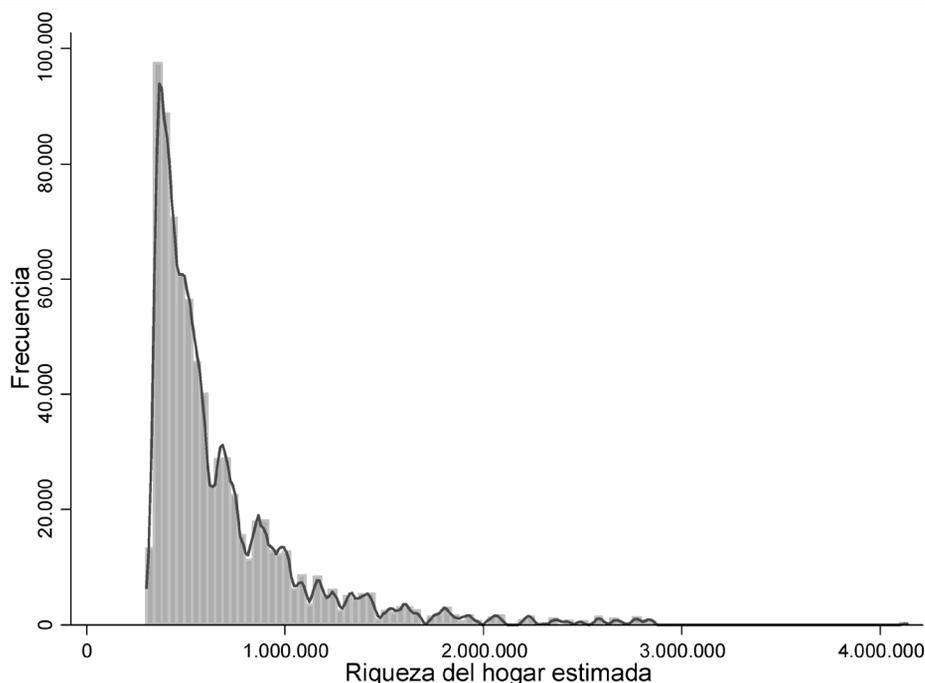
De esta forma, puede arribarse a una estimación de hogares potencialmente alcanzados por el impuesto que permitiría cierta comparación con otras experiencias que, a diferencia del caso de la Provincia de Buenos Aires que grava el enriquecimiento recibido, hicieran recaer el impuesto sobre el total de la transmisión. Así, en la siguiente tabla, se observa la

TABLA 2: INCIDENCIA DEL IMPUESTO SOBRE LOS HOGARES BONAERENSES

Característica	Porcentaje del total
Hogares con casa o al menos un auto	78%
Hogares con exclusión de vivienda con	25%
Hogares que potencialmente son alcanzados por el impuesto	13%
Tasa de mortalidad	0,8%
Hogares que tributan el impuesto	0,11%

Fuente: Elaboración propia sobre la base de ENGH 96/97 y DPPT

GRAFICO 7: ESTIMACIÓN DE LA RIQUEZA ALCANZADA POR HOGAR, EXCLUIDOS AQUELLOS HOGARES CON RIQUEZA POR DEBAJO DEL VALOR DE LA VIVIENDA EXCLUIDA. HOGARES CON VIVIENDA PROPIA O AL MENOS UN AUTO.



Fuente: Elaboración propia sobre la base de ENGH 96/97 y DPPT

incidencia que resultaría si el tributo recayera sobre el acervo total transmitido, a través de la identificación de los beneficiarios incididos y su agregación en el hogar fuente de la herencia.

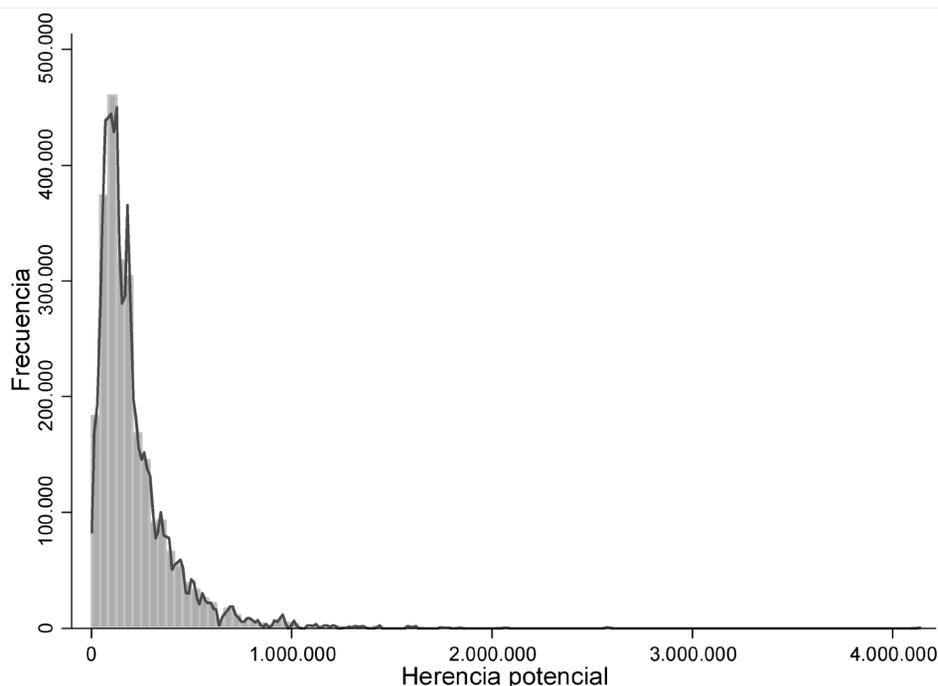
Debe señalarse que estimaciones realizadas en EE.UU. para el año 2009 en el contexto de la discusión de la caducidad del impuesto al año siguiente, momento en el que regía un mínimo no imponible de 3,5 millones de dólares por cónyuge, se mencionaba que resultaba alcanzado por el Estate Tax tan sólo 1 de cada 400 patrimonios (0,25%) que presentaron las declaraciones formales, lo que resulta equivalente a una incidencia 2 y media veces mayor a la estimada para Buenos Aires (0,11%).

6.3 Incidencia distributiva

34 De tal manera, se realizaron dos ejercicios de distribución de la riqueza del hogar a cada individuo relacionado, uno para bienes gananciales y otro para bienes propios según lo establecido por la legislación vigente, ponderados al 50% cada uno.

Obtenida la distribución de la riqueza por hogares a ser considerada por el impuesto, el paso siguiente consistió en establecer qué porcentaje de la misma recibe cada heredero. Para ello, se cruzó la encuesta de hogares con la de individuos a fines de determinar el impuesto según parentesco, asumiendo una distribución jurídica de los bienes de las familias que fuera

GRAFICO 8: DISTRIBUCIÓN DE LA HERENCIA POTENCIAL ALCANZADA POR INDIVIDUO. INDIVIDUOS QUE PERTENECEN A HOGARES CON VIVIENDA PROPIA O AL MENOS UN AUTO.



mitad y mitad entre aquellos “gananciales” y “propios”³⁴, obteniéndose así el monto potencial a heredar por individuo que se comporta de la forma expresada en el Gráfico 7.

En el agregado de la población de la Provincia la distribución decilica del monto a heredar, se compone de la manera expresada en la Tabla 3. Sin embargo, de debe hacerse la advertencia de que tratándose de un impuesto

TABLA 3: INCIDENCIA DEL IMPUESTO SOBRE LOS INDIVIDUOS BONAERENSES

Deciles	Cantidad de personas	Enriquecimiento		
		Media del decil	Mínimo	Máximo
1	1.520.000	-	-	-
2	1.520.000	-	-	-
3	1.520.000	-	-	-
4	1.520.000	-	-	-
5	1.520.000	-	-	-
6	1.520.000	-	-	-
7	1.520.000	-	-	-
8	1.520.000	-	-	-
9	1.520.000	\$ 25.998	-	\$ 117.806
10	1.520.000	\$ 285.359	\$ 117.806	\$ 4.134.699

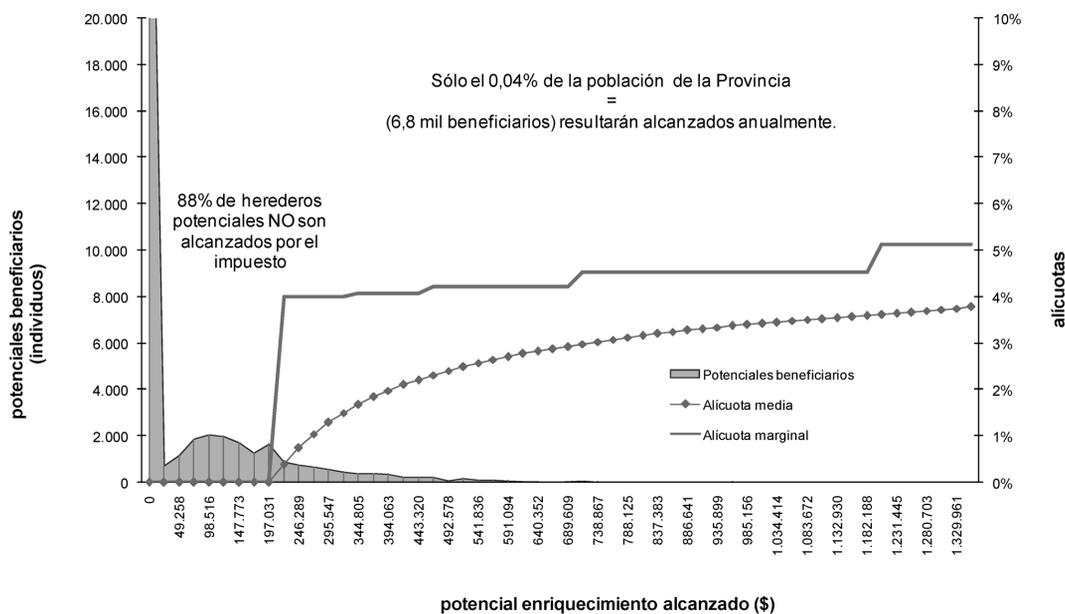
Fuente: Elaboración propia sobre la base de la ENGH 1996/1997, Ley 14.200 y Censo de Población 2010.

instantáneo que depende de tanto de las voluntades de realizar transmisiones a título gratuito, como de eventos fortuitos que provoquen herencias, la siguiente tabla no representa la cantidad efectiva de contribuyentes anuales, sino el estrato sobre el que se pretende hacer incidir el impuesto.

Esta distribución incluye tanto aquellos individuos cuya asignación de herencia es cero, como a quienes delegan la herencia (causantes), de forma de totalizar la población provincial y así verificar que el impuesto incidiría sólo sobre el decil de mayor riqueza, y más específicamente sobre el 5% de mayor enriquecimiento.

Finalmente, una vez determinada la herencia potencial para cada individuo, se aplicó la tasa de mortalidad anual para determinar el número de contribuyentes alcanzados en cada período fiscal.

GRAFICO 9: INCIDENCIA DEL IMPUESTO EN LA DISTRIBUCIÓN DE LA RIQUEZA BONAERENSE



Fuente: Elaboración propia sobre la base de la ENGH 1996/1997, EPH y Ley 14.200

De esta forma, dados la distribución de la riqueza simulada, el stock de riqueza mayormente alcanzable por el impuesto y las exenciones y estructura de alícuotas determinadas por el diseño tributario, se observa que sólo pagarían anualmente el impuesto menos de 7 mil individuos por año, que representan menos del 0,05% de la población de la Provincia.

6.4 Hacia un diseño realmente progresivo

En el presente capítulo se desarrollaron los aspectos más controvertidos

y opinables del diseño del impuesto, como la estructura de alícuotas y los mínimos no imposables que son en definitiva los que determinan el real impacto del impuesto sobre los contribuyentes. Para evaluar los mismos se realizaron comparaciones históricas e internacionales.

La evidencia presentada es clara en marcar que los mínimos no imposables fijados son mayores respecto a los antecedentes del mismo y a la experiencia internacional; al igual que ocurre con la escala de alícuotas cuando se la contrasta con las utilizadas en los tributos de características similares (aplicados de forma subjetiva y global) de las versiones pasadas en nuestro país y de las aplicadas en las demás naciones seleccionadas.

Como consecuencia, la incidencia del impuesto finalmente determinada, recaerá exclusivamente sobre el decil de mayor ingreso de los hogares bonaerenses, confirmando la prevalencia política de la progresividad y la equidad vertical tributarias por sobre el rendimiento recaudatorio.

Capítulo 7

Síntesis y conclusiones

El presente trabajo tuvo como objetivo discutir la reintroducción del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes en la provincia de Buenos Aires, en el contexto de las experiencias internacionales, marco jurídico vigente y los antecedentes históricos de gravámenes análogos.

En primer lugar, se describieron los antecedentes desde las valoraciones políticas y filosóficas de este tipo de imposición y de su avance como consecuencia de la evolución misma de las sociedades democráticas a partir de sus antecesoras feudales, remontando a la discusión primera de la necesidad de financiamiento del Estado, la forma de éste, y las cesiones de derechos (y propiedades) individuales en pos de los objetivos comunes que la organización en sociedad requiere de sus integrantes.

En los aspectos económicos, se recogieron ponderaciones positivas hacia el mejoramiento de la equidad con relativizaciones sobre las interferencias en el desempeño del sistema económico respecto de la asignación eficiente de recursos. Desde este último enfoque, resulta evidente que el impuesto contiene un doble dividendo en la medida que, a la vez que aporta recursos para la atención de fines sociales, lo hace igualando oportunidades y atacando las inequidades que las herencias profundizan en el reparto de la riqueza.

En segundo lugar, se expuso un análisis desde la legalidad del tributo que rescató la potestad originaria de las provincias emanada de la Constitución Nacional para cobrarlo y su compatibilidad con el régimen de coparticipación, descartando problemas de analogía que pudieran atentar contra la coordinación fiscal tanto entre niveles de gobierno como entre las jurisdicciones provinciales.

Por lo tanto esta imposición cuenta con fuerte aval técnico tanto des-

de las cuestiones legales como económicas, con una larga experiencia así en Argentina como en el exterior, que se resume en la primera parte del trabajo.

En relación a su re implementación reciente en la Provincia, en su versión actual bajo una concepción de impuesto global y subjetivo, se busca mantener el alcance sobre la totalidad de los bienes recibidos por el beneficiario domiciliado en la Provincia, con independencia del lugar de radicación de los bienes, permitiendo la aplicación del pago a cuenta de impuestos análogos aplicados por otras jurisdicciones. A su vez, se extiende el alcance sobre los bienes radicados en la Provincia cuando los beneficiarios se encuentren domiciliados en otra jurisdicción, dada la necesidad de reducir tanto los incentivos a la elusión del impuesto por parte de los ciudadanos, como así también posibles competencias tributarias de otros fiscos por captar contribuyentes con riqueza situada en el territorio bonaerense.

Conviene aquí realizar una reflexión sobre las perspectivas de este impuesto en el contexto del federalismo consagrado en la Constitución Nacional, puesto que esta organización siempre presenta un desafío para el diseño tributario. Si bien no hay dudas sobre la potestad provincial para establecer el impuesto a las transmisiones gratuitas, la coordinación interjurisdiccional, como en todos los impuestos, se vuelve imprescindible para lograr plenamente los objetivos establecidos y disminuir las posibilidades de efectos no deseados.

En tal sentido, el impuesto incentiva a su generalización en todo el territorio nacional, lo que permitirá, junto con una eficiente administración tributaria, captar con mayor facilidad la globalidad del enriquecimiento del sujeto. Hasta que ello suceda y en consecuencia se establezcan mecanismos de coordinación interjurisdiccional del tributo, la Provincia planteó un mecanismo de crédito de impuesto con los gravámenes análogos pagados en otras jurisdicciones.

Como principales modificaciones implementadas en el año 2011, se reemplaza el mínimo exento sobre el patrimonio hereditario vigente durante 2010, por un mínimo no imponible de \$200.000 pesos sobre la porción hereditaria para los Padres, Hijos y Cónyuges; se incorporan exenciones sobre la vivienda única hasta el valor fiscal determinado en la Ley Impositiva anual, el Bien de Familia y las pequeñas empresas familiares a condición de que mantengan su efectiva explotación. Se incrementa también el número de tramos y las tasas marginales de la escala de alícuotas a los fines de plasmar explícitamente el carácter progresivo de este impuesto personal reintroducido en la Provincia.

De esta forma, se espera que la recaudación del impuesto no sólo aporte a la igualdad de oportunidades y a la movilidad social de las futuras generaciones a través de su asignación a la educación, sino que desde su percepción, coadyuve a la redistribución de la riqueza y a la cohesión social requerida para un desarrollo socialmente sostenible.

En cuanto a la incidencia del tributo, la existencia de exenciones sobre determinados bienes familiares y la aplicación de mínimos no imponibles, aseguran que sólo resulten gravados los grupos más altos de la distribución del ingreso y la riqueza. En ese sentido, las estimaciones realizadas en el presente estudio para el impuesto a la herencia muestran que sólo serán alcanzados 4 de cada diez mil individuos domiciliados en la Provincia, que repartirán 1 de cada mil patrimonios familiares de mayor riqueza bonaerense anualmente.

En síntesis, la reintroducción del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes en la Provincia de Buenos Aires representa un avance hacia la progresividad y la equidad intergeneracional en la tributación del régimen federal de gobierno vigente en la Argentina. Al gravar los enriquecimientos gratuitos productos de transmisiones voluntarias o forzosas, permite obtener recaudación ex ante cualquier actitud o intervención del beneficiario, y en consecuencia, con mínima desviación en los incentivos económicos. Pero a su vez, en su diseño personal, global y progresivo en que fue implementado, permite alcanzar la “capacidad de pago desde el ingreso” global del individuo, con independencia del período de generación del mismo, corrigiendo así el sesgo que dicho principio impone sobre las actividades productivas (quienes aportan bienes a la sociedad) en favor del consumo (de la extracción de bienes de la sociedad). En tal sentido, la re incorporación de este gravamen al sistema impositivo argentino representa la ocupación de un vacío existente en su estructura, con efectos económicos deseables que no pueden ser provocados por ningún otro tipo de tributación.

8 Anexos

8.1 Detalle de las experiencias internacionales de interés particular

8.1.1 Caso España

En este caso se destacan la descentralización de decisión en el tributo en manos de las Comunidades Autónomas y una particular modalidad de globalidad y progresividad sobre los sujetos del gravamen.

Si bien el impuesto constituye un ingreso fiscal de las Comunidades Autónomas, la Ley Nacional sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones³⁶ regula los aspectos centrales del impuesto, quedando para las Comunidades Autónomas cierta disposición sobre las deducciones, que como resultado de la competencia tributaria entre dichas jurisdicciones y de su interacción con demás países de la Unión Europea, evidenciaron importantes reducciones en el impuesto. No obstante, en todos los casos se busca gravar a los beneficiarios que gocen de un mayor patrimonio, ya sea preexistente o como consecuencia a la herencia recibida. Las principales reducciones de la cuota tributaria se centran sobre bienes afectados a alguna actividad económica, a la vivienda habitual, extendiéndose los beneficios generalmente sólo sobre las personas con grado de parentesco más cercano.

Materia imponible:

Se gravan los bienes del causante que se encuentren en España.

La base imponible es el valor neto de la adquisición individual de los herederos, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles, las que incluyen reducciones por empresa que continúen siendo explotadas por los herederos durante determinado período de tiempo, y sobre la vivienda familiar. Se suma el seguro de vida que pueda recibir el beneficiario aunque se le permite el descuento a

36 Ley 29/1987, de 18 de diciembre

las dos primeras categorías (incluyen ascendientes, descendientes y cónyuges) los seguros de vida hasta aproximadamente €9.000.

Deducciones y Mínimos No Imponibles:

La base liquidable resulta de la aplicación sobre la base imponible de las siguientes reducciones³⁷: para los descendientes menores de 21 años, se establece una deducción de €16 mil más €4 mil por cada año de edad inferior a veintiuno que tenga el beneficiario, sin que la reducción pueda exceder los €48 mil. Además, para herederos con más del 33% de minusvalía se considera una reducción de la base de €48 mil, que en el caso que la minusvalía supere el 65% se ampliará hasta €150 mil. Las donaciones, en la normativa nacional, no tienen derecho a mínimos exentos, reservados exclusivamente a las sucesiones. Tales reducciones a su vez, como se profundizará más adelante, serán corregidas en función de la riqueza total del beneficiario.

Alícuotas:

Las tasas se aplican a partir de las reducciones existentes para el contribuyente en particular. En esta instancia, no se aplican alícuotas distintas según la relación parental de los herederos con el causante. Las alícuotas varían con una primera progresividad desde una mínima media y marginal de 7,65 % hasta una marginal máxima del 34%.

**TABLA 4 ESPAÑA - ESCALA DE ALÍCUOTAS.
EUROS**

Base Liquidable hasta:	Alícuota Media	Cuota Integra	Alícuota Marginal
7.993,5	7,65%	611,5	8,50%
15.980,9	8,07%	1.290,4	9,35%
23.968,4	8,50%	2.037,3	10,20%
31.955,8	8,92%	2.852,0	11,05%
39.943,3	9,35%	3.734,6	11,90%
47.930,7	9,77%	4.685,1	12,75%
55.918,2	10,20%	5.703,5	13,60%
63.905,6	10,62%	6.789,8	14,45%
71.893,1	11,05%	7.944,0	15,30%
79.880,5	11,47%	9.166,1	16,15%
119.757,7	13,03%	15.606,2	18,70%
159.634,8	14,45%	23.063,3	21,25%
239.389,1	16,71%	40.011,0	25,50%
398.777,5	20,23%	80.655,1	29,75%
797.555,1	24,99%	199.291,4	34,00%

Fuente: Ley Nacional 29/1987 de España

Sin embargo la escala de alícuotas descriptas no resultan en el pago definitivo del impuesto, debido a que la legislación española interpreta la progresividad y subjetividad del tributo de una manera particularmente amplia. En efecto, si bien es cierto que en la mayoría de las legislaciones suelen contemplarse tratamientos diferenciales según el grado de parentesco, lo cual no sólo responde a una protec-

37 Según la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, las reducciones que hayan sido aprobadas por la Comunidad Autónoma, estas reducciones se practicarán por el siguiente orden: las del Estado y, a continuación, las de las Comunidades Autónomas.

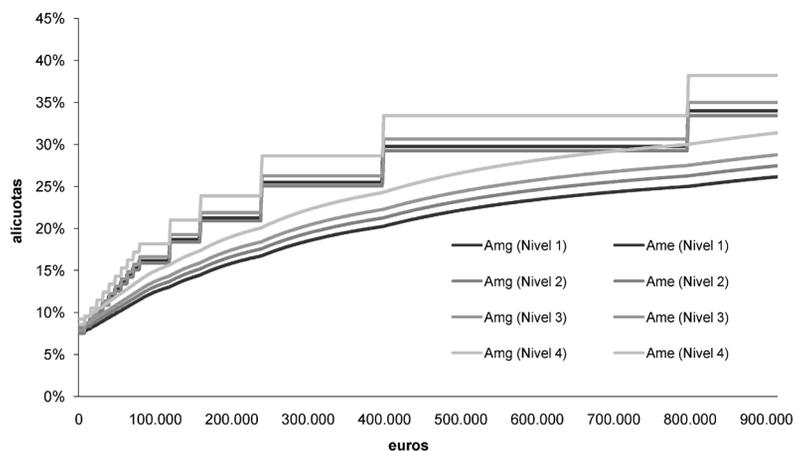
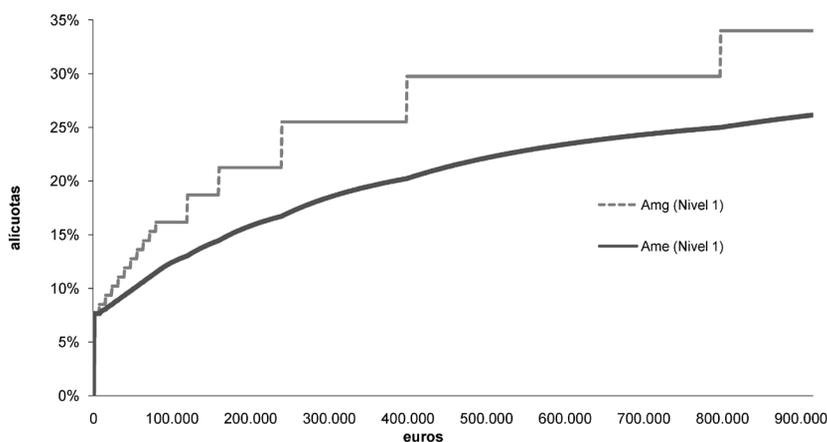
ción de los herederos que usufructuaban los bienes aunque no su titularidad (cónyuges e hijos), sino también a evitar cierta elusión del impuesto ante la posibilidad de saltar generaciones intermedias (legar hacia los nietos evitando el impuesto en una generación), en el caso español la cuota final del tributo está en relación al patrimonio preexistente del beneficiario, mostrando no sólo una subjetividad profunda en la concepción del tributo, sino también una mayor progresividad en la recaudación del mismo.

TABLA 5 ESPAÑA – IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES - AJUSTE DE CUOTA TRIBUTARIA SEGÚN RIQUEZA INICIAL DEL HEREDERO Y PARENTESCO. EUROS

Patrimonio preexistente (de los herederos)	Grupos ³⁸		
	I y II	III	IV
De 0 a 402.678,11	1	1,5882	2
De más de 402.678,11 a 2.007.380,43	1,05	1,6676	2,1
De más de 2.007.380,43 a 4.020.770,98	1,1	1,7471	2,2
Más de 4.020.770,98	1,2	1,9059	2,4

Fuente: Ley Nacional 29/1987 de España.

GRAFICO 10. ESPAÑA – ALÍCUOTAS MARGINALES (AMG) Y MEDIAS (AME) PRIMARIAS Y AJUSTADAS POR COEFICIENTES DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES



Fuente: Elaboración propia en base a la Ley Nacional 29/1987 de España.

38 Por unidad tributaria anual se entiende aquella vigente en el último mes del año comercial respectivo multiplicada por doce o por el número de meses que comprenda el citado año comercial. La Unidad tributaria mensual para febrero de 2011 es de \$37.681 pesos chilenos. Este valor equivale a \$311,3 pesos argentinos (cotización promedio vendedor – comprador \$121,04 chilenos / argentinos). Por lo tanto, la unidad tributaria anual corresponde a \$3.736 pesos argentinos.

De esta manera, el ajuste que se realiza a la cuota tributaria permite una mayor progresividad del impuesto, ya que contempla las características personales del heredero al momento de recibir la transferencia a título gratuito.

RECUADRO I: INCORPORACION POR PARTE DE LAS CCAA DE BONIFICACIONES Y REDUCCIONES ADICIONALES A LA LEY NACIONAL.

<u>Reducciones personales en relación al parentesco</u>
<p>GRUPO I</p> <p>Bonificación en más del 99% de la cuota: Baleares, Canarias, Castilla y León, Madrid, La Rioja y Comunidad Valenciana</p> <p>Bonificación con límites:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Andalucía: bonificación del 100% para base imponible inferior a 175.000 euros y patrimonio preexistente menor de 402.678,11 euros - Aragón: bonificación del 100% para menores de edad, hasta 3.000.000 de euros. Luego, bonificación del 100 % si el patrimonio preexistente no supera 402.678,11 euros y el conjunto de ésta y otras reducciones no supera los 150.000 euros - Asturias: bonificación del 100% hasta una base imponible de 150.000 euros - Castilla-La Mancha: bonificación del 95% de la cuota - Murcia: deducción del 99% de la cuota hasta un límite de 450.000 euros <p>Reducción adicional:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Cantabria: 50.000 euros, más 5.000 euros por cada año menos de 21 - Cataluña: de 275.000 euros, más 12.000 euros por cada año menor de 21 años, hasta 539.000 euros - Extremadura: reducción en la base imponible de 18.000 euros, más 6.000 euros por cada año menor de 21 que tenga el contribuyente, sin que la reducción pueda exceder de 70.000 euros. - Galicia: 1.000.000 euros, más 100.000 euros por cada año menor de 21 que tenga el causahabiente, con un límite de 1.500.000 euros <p>GRUPO II</p> <p>Bonificación en más del 99% de la cuota: Canarias, Castilla y León, Madrid, La Rioja y Comunidad Valenciana.</p> <p>Bonificación con límites</p> <ul style="list-style-type: none"> - Andalucía, Aragón, Asturias, Castilla-La Mancha y Murcia en las mismas condiciones para los parientes del Grupo I <p>Reducción adicional:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Baleares: mínimo no imponible de 25.000 euros. Se reduce la cuota íntegra por un 1% de la base imponible. - Cantabria: 50.000 euros. - Cataluña: 500.000 euros para cónyuge, 275.000 hijos, 150.000 resto de descendientes, 100.000 euros ascendientes - Galicia: <ul style="list-style-type: none"> • para adquisiciones por descendientes y adoptados de 21 años o más y menores de 25: 900.000 euros, menos 100.000 euros por cada año mayor de 21 hasta 24; • de 25 años o más, cónyuges, ascendientes y adoptantes: 18.000 euros. <p>El resto de las Comunidades para este Grupo no aplican beneficios fiscales importantes.</p>
<p><u>Demás reducciones y bonificaciones reales sobre bienes y patrimonios.</u></p> <p>Sin perjuicio de las incorporaciones realizadas por las CCAA mencionadas anteriormente por parentesco, conforme a su competencia normativa, se aplicaron en las legislaciones de dichas comunidades, reducciones y bonificaciones mayores a las establecidas por la Ley Nacional, tanto en lo atinente a la vivienda habitual y los seguros de vida, como así también a la empresa familiar, alcanzando en la mayoría de los casos a bienes y derechos afectados a alguna actividad económica.</p>

8.1.2 Caso Finlandia

En este caso particular, existe un impuesto individual para herencias y para donaciones, aunque la estructura de ambos tributos resulta similar.

Materia imponible:

El Impuesto se caracteriza por una definición de la materia imponible sumamente amplia que llevaría a la aplicación de numerosos tratados de doble imposición:

Se aplica sobre cualquier propiedad, participación o derechos (también sobre las empresas si más del 50% de los activos están en el país) tanto en ocasión que sea la persona fallecida o el beneficiario los residentes en Finlandia en el momento del hecho imponible.

Se incluyen indemnizaciones cobradas sobre la base de un seguro personal y superior a € 35.000. Sin embargo, si el beneficiario no es un pariente cercano del difunto, el impuesto sobre sucesiones no se impondrá,

ya que la indemnización se considerará como ingresos de capital y será gravado con el impuesto a las ganancias. Se valúan los bienes a valor de mercado, excepto cuando se pretende dar alivio fiscal a los herederos de empresas comerciales o propiedades agrícolas en cuyo caso se utiliza el valor fiscal. Se tienen en cuenta todas las donaciones a herederos durante los tres años anteriores al deceso.

Mínimo no imponible y reducciones:

Existe un mínimo no imponible general de € 20.000 para cualquier posible heredero, al que se adicionan, reducciones de € 40.000 para menores de 18 años de edad, si constituye el heredero más inmediato y un descendiente en línea recta. El cónyuge sobreviviente tiene derecho a una reducción de € 60.000. Para el caso de donaciones, sólo se aplica un mínimo no imponible de € 4.000.

Alícuotas:

Como indican la TABLA 6 y TABLA 7, las escalas de alícuotas son las mismas tanto para las herencias como para las donaciones. Sin embargo, la aplicación de las mismas para tramos inferiores en el caso de las donaciones hace que la imposición sobre estas transmisiones resulte más gravosa. La Categoría I corresponde a la esposa del causante, cualquier heredero, ya sea en ascendencia o descendencia lineal, o de su cónyuge en el descenso lineal, cualquier pareja de hecho, habiendo sido previamente casada con él o ella o que tenga o haya

TABLA 6: FINLANDIA - IMPUESTO A LA HERENCIA:

**ESCALA DE ALÍCUOTAS.
EUROS**

BASE IMPONIBLE		CATEGORÍAS			
		I		II	
desde	hasta	cuotas fijas	% s/ excedente límite mínimo	cuotas fijas	% s/ excedente límite mínimo
20.000	40.000	100	7	100	20
40.000	60.000	1.500	10	4.100	26
60.000	>	3.500	13	9.300	32

Fuente: Elaboración propia en base a: "Publication of the Finnish Tax Administration, January 2009"

TABLA 7: FINLANDIA - IMPUESTO A LAS DONACIONES:

**ESCALA DE ALÍCUOTAS.
EUROS**

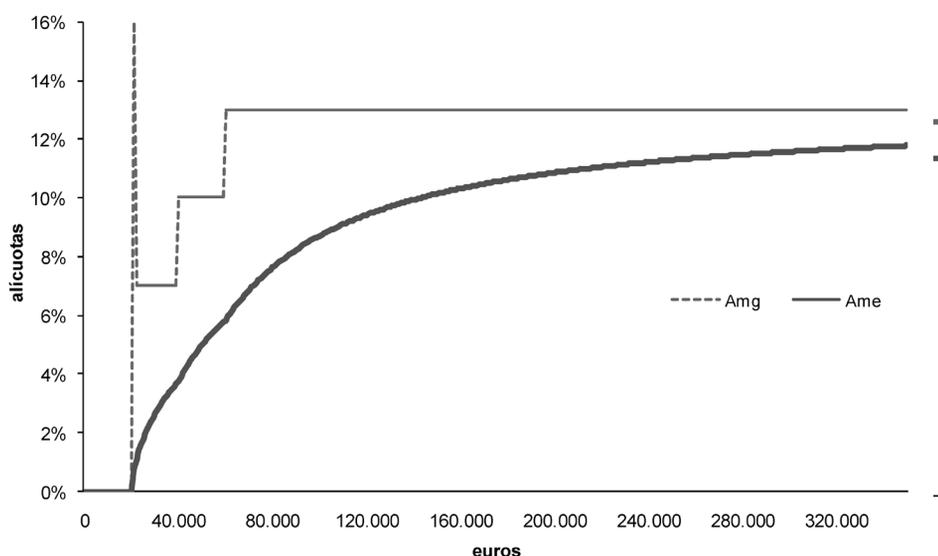
BASE IMPONIBLE		CATEGORÍAS			
		I		II	
desde	hasta	cuotas fijas	% s/ excedente límite mínimo	cuotas fijas	% s/ excedente límite mínimo
4.000	17.000	100	7	100	20
17.000	50.000	1.010	10	2.700	26
50.000	>	4.310	13	11.280	32

Fuente: Elaboración propia en base a: "Publication of the Finnish Tax Administration, January 2009"

tenido un hijo con el causante. La Categoría II corresponde a otros parientes y no parientes.

En el siguiente gráfico se observa un tramo de pendiente vertical en la AMG en el límite a partir del cual comienza el pago del tributo. Esto se debe a la existencia de una cuota fija de € 100. Sin embargo, en este caso el efecto es poco relevante debido a que dicha cuota fija constituye sólo el 0,5 % del mínimo no imponible.

GRAFICO 11 FINLANDIA – IMPUESTO A LA HERENCIA - ALÍCUOTA MARGINAL Y ALÍCUOTA MEDIA - CATEGORÍA I.



Fuente: Elaboración propia en base a: "Publication of the Finnish Tax Administration, January 2009"

8.1.3 Caso Ecuador

En el caso de este país el impuesto se aplica en el marco del Impuesto a la Renta. De esta manera, son objetos del impuesto a la renta los aumentos patrimoniales de personas naturales o sociedades provenientes de herencias, legados y donaciones, recayendo sobre los beneficiarios la escala de alícuotas del impuesto a la renta aunque con tratamientos preferenciales para los menores de edad y aquellos con consanguinidad de primer grado con el causante.

Materia imponible:

La base imponible estará constituida por el valor de los bienes y derechos percibidos por cada heredero, legatario o donatario, menos la parte proporcional de las deducciones correspondientes.

Se gravan bienes y derechos situados en el Ecuador, cualquiera que fuere el lugar del fallecimiento, la nacionalidad, domicilio o residencia del causante o donante o sus herederos, legatarios o donatarios. Si los bienes y derechos que hubiere poseído el causante o el donante se encuentran en el exterior y son a favor de residentes en el Ecuador, también se encuentran gravados.

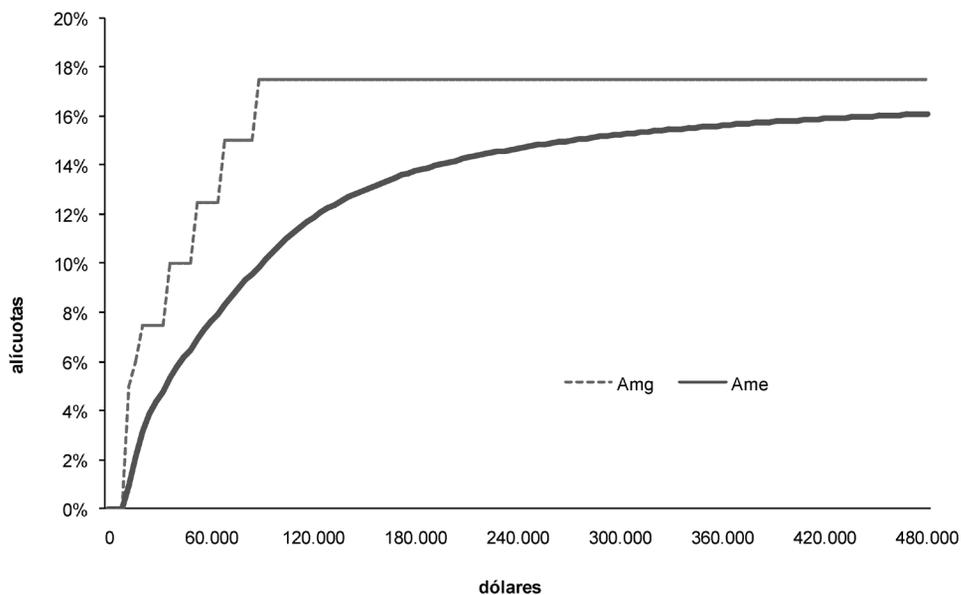
Cuando en un mismo ejercicio económico un sujeto fuere beneficia-

**TABLA 8 ECUADOR - ESCALA DE ALÍCUOTAS GENERAL.
DÓLARES**

Fracción Básica	Exceso hasta	Colateral de 2º, 3º y 4º y no parientes		1º grado de consanguinidad	
		Impuesto Fracción Básica	% impuesto Fracción Excedente	Impuesto Fracción Básica	% impuesto Fracción Excedente
-	8.570	-	0%	-	0%
8.570	10.910	0	5%	0	3%
10.910	13.640	117	10%	59	5%
13.640	16.370	390	12%	195	6%
16.370	32.740	718	15%	359	8%
32.740	49.110	3.173	20%	1.587	10%
49.110	65.480	6.447	25%	3.224	13%
65.480	87.300	10.540	30%	5.270	15%
87.300	en adelante	17.086	35%	8.543	18%

Fuente: Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno de Ecuador.

**GRAFICO 12: ECUADOR - ALÍCUOTA MARGINAL Y ALÍCUOTA MEDIA.
DÓLARES**



Fuente: Elaboración propia en base al Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno de Ecuador.

rio de más de una herencia o legado, presentará su declaración y pagará el respectivo impuesto por cada caso individual. En cambio, si se tratara de una donación, estará obligado a presentar una declaración sustitutiva, consolidando la información como si se tratase de una sola.

En caso de que los hijos del causante sean menores de edad o con discapacidad de al menos el 40%, no serán sujetos de este impuesto.

Mínimo no imponible:

No se aplica este tipo de beneficios a los herederos o donatarios, sino que en el caso de que los favorecidos se encuentren dentro del primer grado de consanguinidad con el causante y sean mayores de edad, las alícuotas de la escala progresiva serán reducidas a la mitad.

8.1.4 Caso Chile

La característica principal del sistema chileno consiste en la acumulación de todas las donaciones y legados durante la vida del beneficiario que provengan de un mismo causante.

Materia imponible:

Los bienes de chilenos en el extranjero se incluyen en el inventario. Cuando los extranjeros hayan obtenido sus bienes en el extranjero con recursos del país, también se incluyen. Si el bien en cuestión pagó este impuesto en otro país, se deduce el monto pagado del inventario.

**TABLA 9- CHILE - MÍNIMOS NO IMPONIBLES
UNIDADES TRIBUTARIAS ANUALES**

Parentesco	Donación	Herencia
Cónyuge, ascendiente, o adoptante, hijo, o adoptado, descendencia	5	50
Colateral de 2°, 3° o 4° grado	5	5

Fuente: Elaboración propia en base a la LEY N° 16.271, sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones de Chile

Nota: 5 unidades tributarias anuales corresponden a 18.680 pesos argentinos a febrero de 2010.

**TABLA 10- CHILE ESCALA DE ALÍCUOTAS
UNIDADES TRIBUTARIAS ANUALES³⁵**

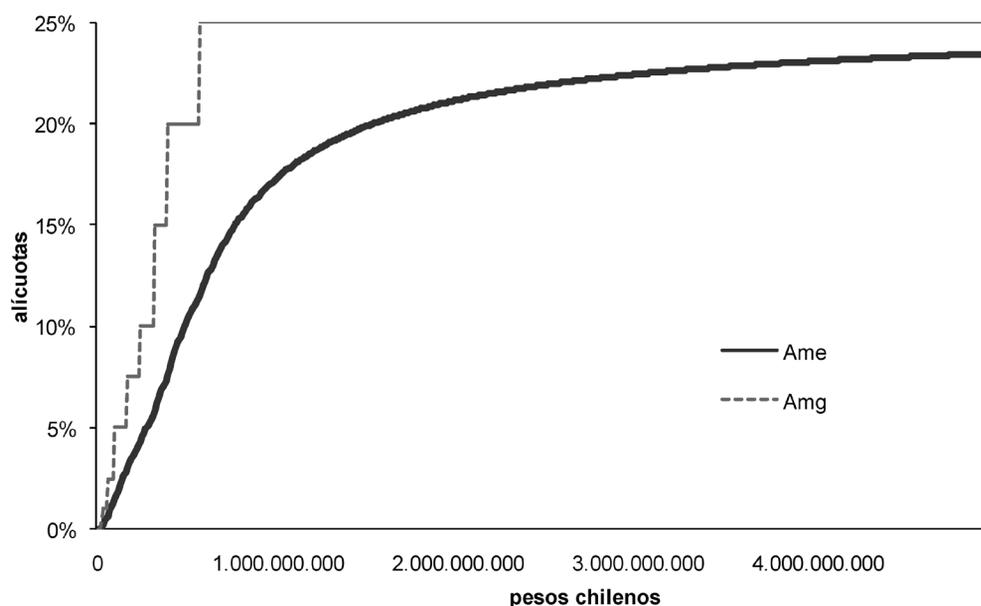
Base Imponible	Cónyuge, ascendiente, o adoptante, hijo, o adoptado, descendencia	Colateral de 2°, 3° o 4° grado	No pariente
Hasta 80	1,0%	1,2%	1,4%
80 a 160	2,5%	3,0%	3,5%
160 a 320	5,0%	6,0%	7,0%
320 a 480	7,5%	9,0%	10,5%
480 a 640	10,0%	12,0%	14,0%
640 a 800	15,0%	18,0%	21,0%
800 a 1200	20,0%	24,0%	28,0%
> 1200	25,0%	30,0%	35,0%

Fuente: Elaboración propia en base a la LEY N° 16.271, sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones de Chile.

Las disposiciones de la ley no afectarán a los seguros de vida, a las cuotas mortuorias, ni a los desgravámenes hipotecarios establecidos en forma de seguro de vida. En caso de donaciones reiteradas de un mismo donante a un mismo donatario, deberá sumarse su valor y pagarse el impuesto sobre el total de lo donado, con deducción de la suma o sumas ya pagadas por impuesto. Del mismo modo, se acumulará siempre a la herencia o legado el valor de los bienes que el heredero o legatario hubiere recibido del causante en vida y el impuesto se aplicará sobre el total.

Fallecido el arrendatario o uno de los arrendatarios en común de una caja de seguridad, o sus cónyuges, la misma no podrá ser abierta sino en presencia de un notario o de otro ministro de fe pública, quien efectuará un inventario detallado de todos los dineros, valores, títulos u objetos que en ella se encuentren.

**GRAFICO 13 CHILE - ALÍCUOTA MARGINAL Y ALÍCUOTA MEDIA.
EN UNIDADES TRIBUTARIAS ANUALES**



Fuente: Elaboración propia en base a la LEY N° 16.271, sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donac de Chile.

8.1.5 Caso Uruguay

A diferencia de los otros casos analizados, Uruguay grava las transmisiones patrimoniales en general. De esta manera, son objetos del impuesto las transmisiones de capital tanto las realizadas a título gratuito como a título oneroso.

Materia imponible:

El impuesto grava los bienes ubicados en el país, bajo la ocurrencia de ciertos actos o hechos: enajenaciones de bienes inmuebles, de los derechos de usufructo, de nuda propiedad, uso y habitación; promesas de enajenaciones y cesiones de estas promesas; cesiones de derechos hereditarios y posesorios sobre bienes inmuebles; sentencias declarativas de prescripción adquisitiva de bienes inmuebles; la transmisión de bienes inmuebles determinada por causa de muerte o como consecuencia de la posesión definitiva de los bienes del ausente.

A excepción de las cesiones de derechos hereditarios y posesorios sobre los bienes inmuebles (se aplica sobre el precio fijado por las partes), el monto imponible del impuesto estará dado por el valor real actualizado conforme la variación en el Índice de Precios al Consumo, entre el mes en que la fijación tuvo lugar y el momento del hecho imponible.

Alícuotas:

Los hechos gravados tributan un 2% al enajenante y un 2% al adquirente, en el caso de las donaciones; y para otros contribuyentes (herederos y legatarios) un 4%, a excepción de los casos en línea recta ascendente o descendente con el causante cuya alícuota es de un 3%.

En el 2006 se creó un adicional de 1%, que alcanza a todos los hechos y actos ya enunciados cuando el objeto del impuesto es un inmueble rural. En este caso los adquirentes y otros contribuyentes afrontarán una alícuota del 5%, a excepción de los herederos y legatarios en línea recta ascendente o descendente con el causante cuya alícuota será de un 4%.

8.1.6 Caso Brasil

El Impuesto a la Transmisión por Causa de Muerte y Donaciones (ITCMD), esta reglado por la Constitución Federal de Brasil. Sin embargo, a nivel nacional no se fija un mínimo exento ni tampoco una escala progresiva de alícuotas, ya que la competencia pertenece a cada uno de los Estados y al Distrito Federal, los cuales ponen en vigencia el impuesto bajo la promulgación de una ley complementaria.

Materia imponible:

El Impuesto grava las transmisiones por causa de muerte y donaciones de cualquier bien o derecho. En el caso de inmuebles la base imponible es el valor de mercado, mientras que para los derechos será utilizado su propio valor.

A pesar de que la competencia del gravamen varía según el Estado donde se aplique el impuesto, la Constitución enmarca distintas alternativas: relativo a bienes inmuebles y sus derechos, será de competencia el Estado donde se sitúe el bien o el Distrito Federal, aplicando el principio de territorialidad; en caso de bienes muebles, títulos y créditos, la competencia se verifica donde tiene lugar el proceso de inventario o inscripción o donde

tuviere el domicilio el donante o el Distrito Federal.

Las principales exenciones consideradas generalmente en los distintos Estados son: al inmueble si es residencial (en algunos casos sólo sino supera cierto valor de mercado y en caso de no poseer otro inmueble); y las donaciones recibidas por ONGs como patrimonio cultural, entre otros.

Alícuotas:

Antiguamente varios Estados poseían alícuotas progresivas, pero fueron derogadas en los últimos años aplicando alícuotas uniformes.

La alícuota máxima es fijada por el Senado Federal y es del 8%.

En la práctica este impuesto que debiera gravar todo el patrimonio generalmente sólo tiene en cuenta a los inmuebles, gravados habitualmente a una tasa fija del 4%³⁹. Sin embargo, no se observa un criterio unívoco entre las alícuotas de herencias y donaciones entre Estados. Mientras en Río Grande do Sul y Pernambuco se aplican mayores tasas sobre las herencias que las donaciones (4% vs 3% y 5% vs 2% respectivamente), San Pablo y Mina Gerais aplican igual alícuota en ambas modalidades de transferencia (4% y 5%, respectivamente)⁴⁰.

39 Explica Varsano (2003).

40 Datos extraídos sobre la base a la Ley 13.337 de Río Grande do Sul, la Ley 13.974 de Pernambuco, Decreto 43.981 de Minas Gerais y la Ley 10.992 de San Pablo.

8.2 Texto Ordenado Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes

TITULO V – CODIGO FISCAL T.O 2011 IMPUESTO A LA TRANSMISION GRATUITA DE BIENES

ARTICULO 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 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

ARTICULO 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.

ARTICULO 308. Se presume, salvo prueba en contrario, que existe el hecho gravado por este impuesto, cuando se trate de alguno de los siguientes casos:

- a) Transmisiones a título oneroso de inmuebles a quienes llegaren a ser herederos o legatarios del causante dentro de los tres (3) años de producidas si fuesen directas, o de cinco (5) años si se hicieren en forma indirecta por

interpósitas personas;

b) Transmisiones a título oneroso en favor de herederos forzosos del enajenante o de los cónyuges de aquéllos, siempre que al tiempo de la transmisión subsistiere la sociedad conyugal o quedaren descendientes;

c) Transmisiones a título oneroso a favor de herederos forzosos del cónyuge del enajenante, o de los cónyuges de aquéllos, siempre que al tiempo de la transmisión subsistieren las respectivas sociedades conyugales o quedaren descendientes;

d) Transferencias a título oneroso en favor de una sociedad integrada, total o parcialmente, por descendientes (incluidos los hijos adoptivos) del transmitente o de su cónyuge, o por los cónyuges de aquéllos, siempre que con respecto a ellos subsistieren al tiempo de la transmisión las sociedades conyugales o quedaren descendientes;

e) Compras efectuadas a nombre de descendientes o hijos adoptivos menores de edad;

f) Constitución, ampliación, modificación y disolución de sociedades entre ascendientes y descendientes, incluidos padres e hijos adoptivos, o los cónyuges de los mencionados;

g) Los legados, donaciones y anticipos de herencia de carácter compensatorios, retributivos o con cargo.

ARTICULO 309. Se consideran situados en la Provincia:

a) Los inmuebles ubicados dentro de su territorio;

b) Los derechos reales constituidos sobre bienes situados en ella;

c) Las naves y aeronaves de matrícula nacional radicadas en su territorio.

d) Los automotores radicados en su jurisdicción;

e) Los muebles registrados en ella;

f) Los bienes muebles del hogar o de residencias transitorias, cuando el hogar o la residencia estuvieren ubicados en ella;

g) Los bienes personales del transmitente, cuando éste se hallare en su jurisdicción al tiempo de la transmisión;

h) Los demás muebles y semovientes que se encontraren en ella a la fecha de la transmisión, aunque su situación no revistiere carácter permanente, siempre que por este artículo no correspondiere otra cosa;

i) El dinero y los depósitos en dinero, inclusive aquellos destinados al pago de seguros gravados, que se hallen en su jurisdicción en el momento de la transmisión o de su transferencia al beneficiario;

j) Los títulos y las acciones, cuotas o participaciones sociales y otros valores mobiliarios representativos de su capital, emitidos por entes públicos o privados y por sociedades, cuando éstos estuvieren domiciliados en la Provincia;

k) Los patrimonios en empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en su jurisdicción;

l) Los títulos, acciones y demás valores mobiliarios que se encuentren en

ella al tiempo de la transmisión, emitidos por entes privados o sociedades domiciliados en otra jurisdicción;

m) Los títulos, acciones y otros valores mobiliarios representativos de capital social o equivalente que al tiempo de la transmisión se hallaren en otra jurisdicción, emitidos por entes o sociedades domiciliados también en otra jurisdicción, en proporción a los bienes de los emisores que se encontraren en la Provincia;

n) Las cuotas o participaciones sociales en sociedades domiciliadas en otra jurisdicción, en proporción a los bienes que se encontraren en la Provincia;

o) Los patrimonios en empresas o explotaciones unipersonales o patrimonios de afectación ubicados en otra jurisdicción, en proporción a los bienes de éstos que se encontraren en la Provincia;

p) Los créditos provenientes de la compraventa de inmuebles ubicados en su jurisdicción;

q) Los demás créditos (incluidos debentures) -con excepción de los que cuenten con garantía real, en cuyo caso se estará a lo dispuesto en el inc. b)- cuando el lugar convenido para el cumplimiento de la obligación o el domicilio real del deudor se hallen en su jurisdicción; y

r) Los derechos de propiedad científica, literaria o artística, los de marcas de fábrica o de comercio y similares, las patentes, dibujos modelos y diseños reservados y restantes de la propiedad industrial o inmaterial, así como los derivados de éstos y las licencias respectivas, cuando el titular del derecho o licencia, en su caso, estuvieren domiciliados en su jurisdicción al tiempo de la transmisión.

ARTICULO 310. Salvo prueba en contrario, se considera que integran la materia imponible del impuesto:

a) Las cuentas o depósitos a la orden del causante, que estuvieren a nombre de su cónyuge, del heredero o legatario;

b) Las cuentas o depósitos a nombre u orden conjunta, recíprocamente o indistinta del causante o de su cónyuge con herederos forzosos;

c) Los importes percibidos por el causante o su cónyuge dentro de los sesenta (60) días anteriores al deceso que excedan el monto que fije anualmente la Ley Impositiva, mientras no se justifique razonablemente el destino que se les hubiera dado;

d) Las extracciones de dinero efectuadas en el lapso establecido en el inciso anterior y que excedan el importe consignado en el mismo, de cuentas del causante o de su cónyuge, o a nombre u orden conjunta, recíproca o indistinta de éstos entre sí o de éstos y de sus herederos forzosos mientras no se justifique razonablemente el destino que se les hubiera dado;

e) Los títulos, acciones o valores al portador que a la fecha de fallecimiento se encuentren en poder de los herederos o legatarios cuando, dentro de los seis (6) meses precedentes al deceso, el causante los hubiere adquirido o rea-

lizado operaciones con ellos de cualquier naturaleza, percibido sus intereses o dividendos, o aquéllos hubieran figurado a su nombre en las asambleas de la sociedad o en otras operaciones;

f) Las enajenaciones a título oneroso efectuadas dentro del año anterior al del deceso del transmitente, en favor de los herederos por ley o por voluntad de testador;

g) Las enajenaciones a título oneroso efectuadas dentro del año anterior al del deceso del transmitente, si dentro de los cinco (5) años de su fallecimiento los bienes se incorporaren al patrimonio de los llamados a heredarse por ley o por voluntad de testador;

h) Los créditos constituidos o cedidos por el causante a favor de sus sucesores, legatarios o personas interpuestas, dentro de los seis (6) meses precedentes al fallecimiento.

ARTICULO 311. En las transmisiones por causa de muerte se considerará la vocación o derecho hereditario al momento del fallecimiento; asimismo se considerará a dicho momento la situación del legatario de cuota.

Se prescindirá de las particiones, reconocimientos, acuerdos, convenios o las renunciaciones entre herederos y legatarios de cuotas referentes a su vocación o derechos.

ARTICULO 312. En las transmisiones entre vivos efectuadas por ambos cónyuges a sus descendientes (incluidos hijos adoptivos y nuera que herede de acuerdo a lo previsto en el artículo 3576 bis del Código Civil) y en las comprendidas en los incisos a), b), c), d) y f) del artículo 308 del presente Código, se considerará que cada uno de ellos transmite la mitad que le corresponde en los bienes, cuando fueran de carácter ganancial.

ARTICULO 313. Los legados libres de impuesto se computarán, a los efectos de la determinación de este gravamen, tomando en consideración el valor de lo legado más el impuesto.

Las donaciones y legados bajo condición resolutoria se considerarán como puros y simples, sin perjuicio del eventual reajuste que correspondiere en caso de cumplirse la condición.

Los anticipos de herencia y los legados que no fueren de cosas determinadas serán prorrateados entre los bienes de las distintas jurisdicciones, salvo que:

- a) Pudiere acreditarse el origen o situación de los bienes anticipados;
- b) El causante indicare que el legado deberá ser satisfecho con bienes determinados.

ARTICULO 314. Para la determinación del Impuesto se tendrá en cuenta el estado, carácter y valor de los bienes y deudas a la fecha de producirse la transmisión a título gratuito.

Se considerará operada dicha transmisión y por ende producido el hecho imponible:

- 1) Tratándose de herencias o legados, en la fecha del deceso del causante.
- 2) En las donaciones, en la fecha de celebración del acto.
- 3) En los demás casos, en la fecha de celebración de los actos que le sirvieron de causa, salvo tratándose de seguros en los cuales no exista contraprestación alguna por parte del beneficiario, en el que se considerará la fecha de percepción del monto asegurado.

ARTICULO 315. El valor de los bienes en jurisdicción de la provincia de Buenos Aires se determinará del siguiente modo:

1) Inmuebles: se considerarán los valores que surjan de la última valuación fiscal vigente a la fecha del hecho imponible ajustada por el coeficiente corrector que fije la Ley Impositiva en el marco del artículo 263 del presente Código Fiscal, o el valor inmobiliario de referencia previsto en el Capítulo IV bis, del Título II de la Ley N° 10.707 y modificatorias o el valor de mercado vigente a ese momento, de acuerdo a las pautas que se determinen en la reglamentación, el que resulte superior.

Tratándose de inmuebles ubicados fuera de la Provincia, se considerará la última valuación fiscal vigente a la fecha del hecho imponible en la jurisdicción de localización o el valor de mercado vigente a ese momento, de acuerdo a las pautas que se determinen en la reglamentación, el que resulte superior. A falta de valuación fiscal, se considerará el valor de mercado de tales bienes a igual momento.

2) Automotores, embarcaciones deportivas o de recreación, aeronaves: tratándose de automotores y/o embarcaciones deportivas o de recreación, se considerará la valuación fiscal asignada a los fines del Impuestos a los Automotores y a las Embarcaciones Deportivas o de Recreación, vigente a la fecha del hecho imponible. En su defecto, el valor que haya sido determinado por la Autoridad de Aplicación de conformidad a lo previsto en los artículos 228 y 247 del presente Código Fiscal.

Tratándose de automotores y/o embarcaciones deportivas o de recreación no radicados en la provincia de Buenos Aires, otra clase de embarcación o aeronaves, se considerará la última valuación fiscal vigente al momento del hecho imponible en la jurisdicción de radicación o en caso de no existir valuación fiscal, se considerará el valor de mercado de tales bienes a igual momento.

3) Los depósitos y créditos en moneda extranjera y las existencias de la misma: de acuerdo con el último valor de cotización -tipo comprador- del Banco de la Nación Argentina a la fecha del hecho imponible, incluyendo el importe de los intereses que se hubieran devengado a dicha fecha.

4) Los depósitos y créditos en moneda argentina y las existencias de la misma: por su valor a la fecha del hecho imponible, el que incluirá el importe de

las actualizaciones legales, pactadas o fijadas judicialmente, devengadas hasta el 1° de abril de 1991 y el de los intereses que se hubieran devengado hasta la primera de las fechas mencionadas.

5) Depósitos en cajas de seguridad: por tasación pericial previo inventario de sus existencias, con intervención de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

6) Créditos con garantía real o sin ella: por el valor consignado en las escrituras o documentos respectivos y con deducción, en su caso, de las amortizaciones que se acrediten fehacientemente; a falta de documentación o en caso de manifiesta insolvencia del deudor, se tomará el valor que resultare de la prueba que se produjere.

7) Créditos por ventas a plazos en los que no se hubiera pactado los intereses por separado: se tomará el monto respectivo y se le practicará la deducción de intereses presuntos que determine la reglamentación.

8) Los títulos públicos y demás títulos valores, excepto acciones, incluidos los emitidos en moneda extranjera, que se coticen en bolsas y mercados: al último valor de cotización a la fecha del hecho imponible.

Los que no coticen en bolsa se valorarán por su costo incrementado, de corresponder, en el importe de los intereses, actualizaciones y diferencias de cambio que se hubieran devengado a la fecha indicada en el párrafo anterior.

9) Acciones y participaciones sociales: al valor patrimonial proporcional que surja del último balance cerrado al 31 de diciembre del año anterior a producirse el hecho imponible.

10) Promesas de venta: por el precio convenido o su saldo.

11) Empresas o explotaciones unipersonales: la valuación de la titularidad en empresas o explotaciones unipersonales, se determinará en función del capital de las mismas que surja de la diferencia entre el activo y el pasivo al 31 de diciembre del año anterior al del hecho imponible, disminuido en el monto de las acciones y participaciones en el capital de cualquier tipo de sociedades regidas por la Ley N° 19.550 (Texto ordenado 1984 y modificatorias), efectivamente afectadas a la empresa o explotación.

Al valor así determinado se le sumará o restará, respectivamente, el saldo acreedor o deudor de la cuenta particular del titular al 31 de diciembre del año anterior al del hecho imponible, sin considerar los créditos provenientes de la acreditación de utilidades que hubieran sido tenidas en cuenta para la determinación del valor de la titularidad a la fecha de cierre del ejercicio considerado, ni los saldos provenientes de operaciones efectuadas con la empresa o explotación en condiciones similares a las que pudiesen pactarse entre partes independientes, debiendo considerarse estos últimos como créditos o deudas, según corresponda.

En el caso de empresas o explotaciones unipersonales que confeccionen balances en forma comercial, se computarán como aumentos los aportes de capital que se realicen entre la fecha de cierre del ejercicio comercial y el 31

de diciembre del año anterior al del hecho imponible y como disminuciones los retiros de utilidades que efectúen en el mismo lapso, cualquiera fuera el ejercicio comercial en el que se hubieren generado.

12) Propiedad o copropiedad: se considerará que el valor es el del bien o su parte, de que se trata, sustrayendo el valor del derecho real que lo afectare salvo que resultare computado al determinar el valor de aquél o disposición en contrario de este artículo. La posesión que diere origen a la adquisición del dominio por prescripción se considerará como propiedad o copropiedad cuando estuviere cumplida, aun si el saneamiento u otorgamiento del título de propiedad todavía no se hubieren obtenido.

13) Usufructo: para determinar el valor del usufructo temporario se tomará el veinte por ciento (20%) del valor del bien por cada período de diez (10) años de duración, sin computar las fracciones.

Para determinar el valor del usufructo vitalicio se considerará como parte del valor total del bien de acuerdo a la siguiente escala:

Edad del usufructuario	Cuota
Hasta 30 años	90%
Más de 30 años hasta 40 años	80%
Más de 40 años hasta 50 años	70%
Más de 50 años hasta 60 años	50%
Más de 60 años hasta 70 años	40%
Más de 70 años	20%

El valor de la nuda propiedad será la diferencia que falte para cubrir el valor total del bien después de deducido el correspondiente usufructo.

Cuando se transmita la nuda propiedad con reserva de usufructo se considerará como una transmisión de dominio pleno.

14) Uso y habitación: sobre la base de cinco por ciento (5 %) anual del valor del bien, o de la parte de éste, y el número de años por el que se hubiere constituido hasta un máximo de diez (10) años, considerándose por tal plazo, aquellos que lo excedieren y los vitalicios y con aplicación supletoria de las reglas del usufructo en lo que fuere pertinente.

15) Renta vitalicia: del mismo modo previsto para el usufructo vitalicio.

16) Legado o donación de renta: por aplicación de la regla establecida para el usufructo sobre los bienes, que constituyeren el capital y, si no pudiere determinarse éste, se estimará sobre la base de una renta equivalente al interés que percibiere el Banco de la Nación Argentina para descuentos comerciales.

17) Participaciones en Uniones Transitorias de Empresas, Agrupamientos de Colaboración Empresaria, Consorcios, Asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas, agrupamientos no societarios o cualquier ente individual o colectivo: deberán valuarse teniendo en cuenta la parte indivisa que cada partícipe posea en los activos destinados a dichos fines, valuados de

acuerdo con las disposiciones de la Ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta o el que lo sustituya.

18) Certificados de participación y títulos representativos de deuda, en el caso de fideicomisos financieros: los que se coticen en bolsas o mercados, al último valor de cotización o al último valor de mercado a la fecha del hecho imponible. Los que no se coticen en bolsas o mercados se valorarán por su costo, incrementado, de corresponder, con los intereses que se hubieran devengado a la fecha indicada en el párrafo anterior o, en su caso, en el importe de las utilidades del fondo fiduciario que se hubieran devengado a favor de sus titulares y que no les hubieran sido distribuidas al 31 de diciembre del año anterior al del hecho imponible.

19) Las cuotas partes de fondos comunes de inversión: al último valor de mercado a la fecha del hecho imponible. Las cuotas partes de renta de fondos comunes de inversión, de no existir valor de mercado: a su costo, incrementado, de corresponder, con los intereses que se hubieran devengado a la fecha indicada en el párrafo anterior o, en su caso, en el importe de las utilidades del fondo que se hubieran devengado a favor de los titulares de dichas cuotas partes y que no les hubieran sido distribuidas al 31 de diciembre del año anterior al del hecho imponible.

20) Los bienes de uso no comprendidos en los incisos 1) y 2), afectados a actividades gravadas con el Impuesto a las Ganancias o el que lo sustituya: por su valor de origen actualizado, menos las amortizaciones admitidas en el mencionado impuesto.

21) Objetos de arte, objetos para colección y antigüedades, joyas, objetos de adorno y uso personal y servicios de mesa, en cuya confección se hubieran utilizado preponderantemente metales preciosos, perlas y/o piedras preciosas: por su valor de adquisición, construcción o ingreso al patrimonio, al que se le aplicará el índice de precios al por mayor, nivel general, que suministra el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos para el mes correspondiente a la fecha del hecho imponible, o su valor de mercado a dicho momento, el que resulte mayor.

22) Bienes muebles de uso personal y del hogar o de residencias temporarias: por su valor de costo, y si éste no pudiera obtenerse se determinará sobre la base de aplicar el cinco por ciento (5%) de la valuación fiscal, conforme las pautas de la presente Ley, del bien inmueble al que pertenezcan.

23) Otros bienes no comprendidos en los incisos precedentes: al último valor de cotización o el último valor de mercado a la fecha del hecho imponible. De no existir los citados valores se efectuará tasación pericial.

ARTICULO 316. A los fines de la determinación del Impuesto los Derechos Reales de Garantía no se computarán para reducir el valor de los bienes sobre los que estén constituidos, sin perjuicio de la reducción de la deuda respectiva que eventualmente pueda corresponder.

ARTICULO 317. Del haber transmitido según correspondiere se:

a) Deducirán:

1. Las deudas dejadas por el causante al día de su fallecimiento.
2. Los gastos de sepelio del causante hasta un máximo que fije la Ley Impositiva.

b) Excluirán:

1. Los créditos incobrables, en la medida de su incobrabilidad y sin perjuicio de su posterior cómputo y reliquidación del Impuesto en caso de recuperación.

2. Los créditos y bienes litigiosos, hasta que se liquidare el pleito, dando garantía suficiente por el importe del impuesto correspondiente hasta esa oportunidad.

3. Las donaciones o legados sujetos a condición suspensiva, hasta que se cumpliera la condición o venciere el plazo para ello, dando garantía suficiente por el importe del impuesto correspondiente.

4. Los legados, para los herederos.

5. Los cargos, para los beneficiarios a ellos sujetos;

6. El valor del servicio recompensado, para las donaciones o legados remuneratorios.

Para hacer efectivas las deducciones y exclusiones dispuestas precedentemente, se aplicarán los criterios que se establezcan en la reglamentación.

ARTICULO 318. Son contribuyentes del impuesto las personas de existencia física o jurídica beneficiarias de una transmisión gratuita de bienes cuando:

a) Se encuentren domiciliadas en la Provincia.

b) Encontrándose domiciliadas fuera de la provincia de Buenos Aires, el enriquecimiento patrimonial provenga de una transmisión gratuita de bienes existentes en el territorio de la Provincia.

En el primer supuesto, el impuesto recaerá sobre el monto total del enriquecimiento, determinado de conformidad a las pautas establecidas en el presente Título.

En el segundo caso, sólo se gravará el monto del enriquecimiento originado por la transmisión de los bienes ubicados en la Provincia, determinado en la forma y condiciones que prevé el presente Título.

Sin perjuicio de la facultad de la Agencia de Recaudación de la provincia de Buenos Aires para establecer regímenes de información y de recaudación tendientes a asegurar el efectivo ingreso del gravamen, los representantes legales, albaceas y escribanos públicos intervinientes en transmisiones alcanzadas por el mismo, están obligados a asegurar el pago del tributo y retener, en su caso, las sumas necesarias a tales efectos.

ARTICULO 319. Los contribuyentes adeudarán el impuesto que correspondiere a cada uno de ellos por el enriquecimiento a título gratuito que les

hubiere beneficiado. Sin perjuicio de ello, cuando y mientras existiere indivisión del beneficio entre contribuyentes, responderán, solidaria y mancomunadamente por la obligación total y hasta la concurrencia de su parte en dicho beneficio indiviso.

ARTICULO 320. Se encuentra exento del presente gravamen el enriquecimiento a título gratuito proveniente de:

1) Las transmisiones a favor del Estado Nacional, los estados provinciales, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, las municipalidades, y sus organismos descentralizados o autárquicos, y las donaciones, subsidios y subvenciones efectuadas por los mismos, salvo que realicen actos de comercio con la venta de bienes o prestación de servicios a terceros a título oneroso.

2) Los bienes donados o legados que reciban las instituciones religiosas, de beneficencia, culturales, científicas, de salud pública o asistencia social gratuitas y de bien público, con personería jurídica, siempre que los mismos se destinen a los fines de su creación, en ningún caso se distribuyan, directa ni indirectamente entre sus socios o asociados y no obtuvieran sus recursos, en forma parcial o total, de la explotación de espectáculos públicos, juegos de azar, carreras de caballos y actividades similares.

3) La transmisión de obras de arte y de objetos de valor histórico, científico o cultural, siempre que por disposición del transmitente debieren destinarse a exhibición pública o a fines de enseñanza en la Provincia.

4) La transmisión de colecciones de libros, diarios, revistas y demás publicaciones periódicas.

5) La transmisión por causa de muerte del "bien de familia", cuando se produjere en favor de las personas mencionadas en el artículo 36 de la Ley N° 14.394 y siempre que no se lo desafecte antes de cumplidos cinco (5) años contados desde operada la transmisión.

6) La transmisión por causa de muerte a favor del cónyuge, ascendientes y/o descendientes, incluidos hijos adoptivos o los cónyuges de los mencionados, del bien inmueble urbano destinado totalmente a vivienda del causante o su familia, siempre que sea única propiedad y la valuación fiscal del inmueble no exceda el monto que fije la Ley Impositiva.

7) La transmisión por causa de muerte de una empresa, cualquiera sea su forma de organización, incluidas las explotaciones unipersonales, cuyos ingresos totales facturados obtenidos en el período fiscal anterior no excedan el monto establecido en la Ley Impositiva, cuando se produjere a favor del cónyuge, ascendientes y/o descendientes, incluidos hijos adoptivos, o los cónyuges de los mencionados, y los mismos mantengan la explotación efectiva de la misma durante los cinco (5) años siguientes al fallecimiento del causante, excepto que falleciese el adquirente dentro de este plazo. En caso contrario los mismos deberán pagar el impuesto reliquidado por los años que falten para gozar de la exención.

ARTICULO 321. La alícuota se determinará computando la totalidad de los bienes recibidos por el beneficiario, en la Provincia y/o fuera de ella, según el caso.

Los sujetos de este impuesto podrán computar como pago a cuenta las sumas efectivamente pagadas en otra jurisdicción por gravámenes similares al presente. Este crédito sólo podrá computarse hasta el incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de los bienes situados con carácter permanente en otra jurisdicción.

En el enriquecimiento obtenido a título gratuito proveniente de transmisiones sucesivas o simultáneas efectuadas por un mismo transmitente a una misma persona en un plazo de cinco años, contados a partir de la primera transmisión, la alícuota se determinará de acuerdo al monto total del enriquecimiento. El reajuste se efectuará a medida que se realicen aquéllas, considerando lo pagado como pago a cuenta sobre el total que corresponda en definitiva.

La Ley Impositiva establecerá la escala de alícuotas a aplicar considerando el monto de la base imponible y grado de parentesco

ARTICULO 322. El impuesto deberá pagarse:

- a) En los enriquecimientos producidos por actos entre vivos: hasta vencidos quince (15) días de producido el hecho imponible;
- b) En los enriquecimientos producidos por causa de muerte: hasta vencidos veinticuatro (24) meses de producido el hecho imponible;
- c) En los casos de ausencia con presunción de fallecimiento: hasta vencidos veinticuatro (24) meses de la declaración; no se considerará que existe nuevo enriquecimiento a título gratuito si el presunto heredero falleciere antes de obtener posesión definitiva.

En los casos de indivisión hereditaria previstos en la Ley N° 14.394, la Agencia de Recaudación de la provincia de Buenos Aires acordará plazos especiales para el ingreso del impuesto, con fianza o sin ella, dentro de los límites establecidos en dicha ley.

ARTICULO 323. Si dentro de los cinco (5) años, a contar desde el vencimiento de los plazos indicados en los incisos b) y c) del artículo anterior ocurriere una nueva transmisión en línea recta o entre los cónyuges por causa de muerte de los mismos bienes por los que se pagó el Impuesto, sin que hubieren salido del patrimonio del beneficiario que lo hubiera hecho efectivo, se disminuirá el impuesto en un diez por ciento (10 %) para esos bienes en la nueva transmisión por cada uno de los años completos que faltaren para cumplir los cinco (5) años.

A los fines de este artículo se considera transmisión en línea recta también a la efectuada entre padres e hijos adoptivos y en favor de la nuera que heredare de acuerdo con el artículo 3576 bis del Código Civil.

ARTICULO 324. El pago del impuesto deberá ser previo o simultáneo a todo acto de disposición, por parte del beneficiario, de los bienes que integran su enriquecimiento a título gratuito. Los jueces, funcionarios y escribanos públicos deberán exigir la justificación del pago del impuesto o, en su defecto, la intervención y conformidad de la Agencia de Recaudación de la provincia de Buenos Aires para la entrega, transferencia, inscripción u otorgamiento de posesión de bienes afectados por este gravamen.

En especial, sin intervención y conformidad de la Agencia de Recaudación de la provincia de Buenos Aires no se podrá dar curso a los actos siguientes:

a) Los escribanos no expedirán testimonios de declaratorias de herederos, hijuelas ni de escrituras de donación u otros actos jurídicos que tuvieren por efecto el hecho imponible de este impuesto;

b) Los registros respectivos no inscribirán declaratorias de herederos, testamentos o transferencias de bienes u otros actos que tuvieren el mismo efecto previsto en el inciso precedente;

c) El archivo de los tribunales no recibirá expedientes sucesorios para archivar.

d) Las reparticiones oficiales no autorizarán entregas o extracciones de bienes ni transferencias de derechos comprendidos en el enriquecimiento gravado por este impuesto;

e) Las instituciones bancarias y demás personas de existencia visible o ideal no podrán entregar o transferir bienes afectados por el impuesto.

No obstante lo dispuesto precedentemente, la Agencia de Recaudación de la provincia de Buenos Aires podrá autorizar la disposición de bienes determinados, aceptando pagos provisorios a cuenta del impuesto que en definitiva correspondiere y/o garantías adecuadas que las circunstancias requieran, practicando en su caso al efecto liquidaciones provisorias.

ARTICULO 325. La Agencia de Recaudación de la provincia de Buenos Aires podrá actuar como parte en todas las actuaciones administrativas o judiciales relativas a enriquecimientos patrimoniales a título gratuito gravados por el presente gravamen.

ARTICULO 326. No correrán los plazos de prescripción de las facultades de determinación impositiva de la Autoridad de Aplicación, en relación con el presente gravamen, cuando por cualquier razón de hecho o de derecho, los procesos sucesorios que debieron abrirse ante los Tribunales de la provincia de Buenos Aires por aplicación del artículo 90 inciso 7) del Código Civil, lo hayan sido en otra jurisdicción. Tampoco correrán dichos plazos cuando en los documentos que instrumenten las transmisiones gratuitas entre vivos, el domicilio real del beneficiario en la Provincia haya sido omitido o sustituido por otro.

En estos casos, los plazos de prescripción contemplados en el artículo 157

del presente Código Fiscal, comenzarán a correr a partir del 1º de enero del año siguiente al de la correcta apertura de los procesos sucesorios ante los Tribunales competentes de la provincia de Buenos Aires o de la correcta mención del domicilio del beneficiario, de manera respectiva.

ARTICULO 327. El Poder Ejecutivo dictará las normas y podrá celebrar convenios, a los fines de evitar problemas de doble imposición entre las distintas jurisdicciones respecto de los hechos gravados por el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes.

8.3 Decreto Reglamentario

LA PLATA,

VISTO el expediente n° 2333-147/10 mediante el cual se propicia reglamentar el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes, y

CONSIDERANDO:

Que el artículo 183 de la Ley N° 13.688 (texto según Ley N° 14.044 y modificatorias) establece el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes;

Que el citado impuesto alcanza al enriquecimiento que se obtenga en virtud de toda transmisión a título gratuito, incluyendo herencias, legados, donaciones, anticipos de herencia y cualquier otra transmisión que implique un enriquecimiento patrimonial a título gratuito;

Que, por su parte, la Ley N° 14.044 y modificatorias establece el tratamiento integral del mencionado gravamen;

Que en esta instancia resulta necesario reglamentar aquellas cuestiones que permitan la operatividad del citado tributo a partir del 1º de enero de 2011, de conformidad con la vigencia establecida en el artículo 140 de la Ley Impositiva para el Ejercicio Fiscal 2011;

Que han dictaminado la Asesoría General de Gobierno, la Contaduría General de la Provincia y tomado vista el Fiscal de Estado;

Que la presente medida se dicta en uso de las atribuciones conferidas por el inciso 2) del artículo 144 –proemio– de la Constitución de la provincia de Buenos Aires;

Por ello,

EL GOBERNADOR DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

DECRETA

ARTÍCULO 1º. Establecer que, sin perjuicio de los regímenes de recaudación que a tal efecto se implementen, en el marco de las facultades otorgadas por el artículo 104 de la Ley N° 14.044, a la Agencia de Recaudación de la provincia de Buenos Aires, el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes previsto en el artículo 183 de la Ley N° 13.688 y regulado en la Ley N° 14.044

y modificatorias, deberá ser liquidado por los contribuyentes a través de la presentación de una declaración jurada, en la forma, modo y condiciones que disponga la Agencia de Recaudación de la provincia de Buenos Aires, en los términos y con los alcances establecidos en los artículos 35, 36, 37 y concordantes del Código Fiscal (Ley N° 10.397 – texto ordenado 2004- y sus modificatorias), dentro de los plazos establecidos en el artículo 108 de la Ley N° 14.044.

ARTÍCULO 2°. En los supuestos de transmisión gratuita de bienes por actos entre vivos, la Agencia de Recaudación de la provincia de Buenos Aires podrá requerir, en la forma, modo y condiciones que a tal efecto determine, la presentación del instrumento respectivo por parte del contribuyente o del escribano interviniente, si lo hubiere, para su visación.

Asimismo, podrá requerir de los sujetos obligados al pago, la presentación de documentación respaldatoria que acredite la configuración del hecho imponible y el valor declarado sobre los bienes constitutivos del incremento patrimonial a título gratuito.

ARTÍCULO 3°. En los casos de transmisiones por causa de muerte, la Agencia de Recaudación de la provincia de Buenos Aires podrá controlar las constancias y elementos obrantes en el expediente sucesorio.

En los juicios sucesorios tramitados en la jurisdicción de la Provincia, a efectos del pago del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes, podrán considerarse para la cuantificación de la obligación tributaria los títulos de propiedad, balances, pericias, tasaciones, valuaciones, declaraciones juradas, informes y demás elementos obrantes en los autos respectivos.

En los juicios sucesorios radicados en extraña jurisdicción, cuando se solicite en la Provincia la inscripción o protocolización de la declaratoria de herederos, testamentos o hijuelas, la Agencia de Recaudación de la provincia de Buenos Aires podrá tomar en cuenta, como constancias para la correcta determinación del tributo, las certificaciones expedidas por el actuario que intervenga en el proceso, sin perjuicio de considerar la documentación establecida en el párrafo anterior, respecto de los bienes situados en jurisdicción de la Provincia.

ARTÍCULO 4°. Establecer que, a efectos de lo previsto en el punto 2) del artículo 100 de la Ley N° 14.044 y modificatorias, en el caso de las donaciones en las cuales el Código Civil exija que las mismas se realicen mediante instrumento público se considerará operada la transmisión y, por ende, producido el hecho imponible desde la fecha de celebración del acto. En caso contrario, se deberá estar a la fecha de su aceptación expresa o tácita.

ARTÍCULO 5°. Establecer que, a efectos de lo previsto en el punto 3) del artículo 100 de la Ley N° 14.044 y modificatorias, no se considera enriquecimiento gravado por la Ley el que derive de los siguientes seguros:

- 1) El contratado por el mismo beneficiario en su favor;
- 2) El contratado por un tercero pero que sustituya una indemnización

obligatoria, en la medida impuesta por ley, a favor del beneficiario;

3) El contratado en función de garantía;

4) El contratado por un tercero, en la medida que sustituya una indemnización por un daño sufrido por el beneficiario, en su propia persona, patrimonio o derechos.

ARTÍCULO 6°. Establecer que, a efectos de lo previsto en los incisos 1) y 2) del artículo 101 de la Ley N° 14.044 y modificatorias, el valor de mercado de los bienes allí indicados deberá ser declarado por los obligados.

En estos casos, la Agencia de Recaudación de la provincia de Buenos Aires podrá requerir la presentación de documentación respaldatoria y el aporte de todo elemento probatorio que estime corresponder.

ARTÍCULO 7°. Establecer que, a efectos de la realización del inventario y tasación de bienes depositados en cajas de seguridad, de conformidad con lo previsto en el inciso 5) del artículo 101 de la Ley N° 14.044 y modificatorias, se requerirá al juez interviniente en el expediente sucesorio la designación de un oficial de justicia ad hoc.

En los casos indicados en el párrafo anterior, los obligados al pago del impuesto, los funcionarios judiciales y/o administrativos intervinientes, deberán comunicar fehacientemente a la Agencia de Recaudación de la provincia de Buenos Aires, con una antelación mínima de tres (3) días hábiles administrativos, el lugar y hora en que se realizará la apertura de la caja de seguridad.

A los fines previstos en el presente artículo, los funcionarios del área competente de la Agencia de Recaudación de la provincia de Buenos Aires habilitados al efecto, deberán confeccionar un acta donde se detalle la totalidad de los bienes inventariados.

La diligencia prevista en el presente artículo y sus resultados, se encontrarán amparadas por el secreto fiscal previsto por el artículo 137 del Código Fiscal (Ley N° 10.397 –texto ordenado 2004- y modificatorias).

ARTÍCULO 8°. Establecer que, a efectos de lo previsto en el inciso 7) del artículo 101 de la Ley N° 14.044 y modificatorias, se aplicará la Tasa Pasiva del Banco de la provincia de Buenos Aires para sus operaciones de depósitos a plazo fijo por treinta (30) días.

ARTÍCULO 9°. Establecer que, a efectos de lo previsto en los incisos 22) y 23) del artículo 101 de la Ley N° 14.044 y modificatorias, se entenderá por valor de costo y de cotización, respectivamente, el valor de mercado cuyo monto deberá ser declarado por el obligado.

En estos casos, la Agencia de Recaudación de la provincia de Buenos Aires podrá requerir la presentación de documentación respaldatoria y el aporte de todo elemento probatorio que estime corresponder

ARTÍCULO 10. Establecer que, en aquellos casos en los cuales resulte necesario efectuar la tasación de los bienes objeto de la transmisión gratuita, de no existir tasaciones judiciales efectuadas o ante la imposibilidad de instarse las mismas, la Agencia de Recaudación de la provincia de Buenos Aires podrá

proceder a la designación de peritos tasadores que se encuentren inscriptos en el registro que confeccionará a tal fin.

En el marco de procesos sucesorios, toda tasación, valuación o cálculo documentados judicialmente, podrán ser utilizados como prueba de respaldo a los fines de la liquidación impositiva.

ARTÍCULO 11. Establecer que, para hacer efectivas las deducciones previstas en el inciso a), apartados 1 y 2, del artículo 103 de la Ley N° 14.044, los obligados deberán declarar los montos que correspondan a los conceptos allí indicados.

En estos casos, la Agencia de Recaudación de la provincia de Buenos Aires podrá requerir la presentación de documentación respaldatoria y el aporte de todo elemento probatorio que estime corresponder, entre ellos, los siguientes:

-Si fueran deudas hipotecarias, certificación expedida por la Dirección Provincial del Registro de la Propiedad sobre la subsistencia del derecho real, y/o informe del acreedor sobre el monto adeudado al día de la transmisión.

-Si fueran deudas mantenidas con alguna de las entidades financieras regidas por la Ley Nacional N° 21.526, informe detallado de la institución respectiva, donde se consigne el origen y naturaleza de la obligación, si hay pluralidad de deudores y el monto pendiente de cancelación.

-Si fueran de otra naturaleza, autenticación por escribano público, pericia caligráfica de la firma de los documentos respectivos y/o por verificación contable.

-En el supuesto de deudas de última enfermedad, informe detallado de la institución médica interviniente y/o de los profesionales actuantes.

-En el caso de gastos de sepelio, y hasta el máximo que autorice la Ley Impositiva, factura de los mismos emitida en legal forma.

ARTÍCULO 12. Establecer que, a efectos de lo previsto en el inciso b), apartado 1, del artículo 103 de la Ley N° 14.044, se considerarán como índices justificativos de la incobrabilidad, entre otros, la cesación de pagos, real y manifiesta, la quiebra, el concurso preventivo, la desaparición del deudor, la prescripción y/o la iniciación del cobro compulsivo.

En caso de posterior recupero, total o parcial, de los créditos deducidos por estos conceptos, el impuesto deberá ser reliquidado, estando obligados los sujetos pasivos a efectuar el ingreso de las diferencias resultantes dentro de un plazo de quince (15) días de producido el cobro.

ARTÍCULO 13. A los fines de la exención prevista en el inciso 7) del artículo 106 de la Ley N° 14.044 y modificatorias, se consideraran comprendidas aquellas empresas en las que pueda acreditarse fehacientemente el ejercicio de actividad, a través de información obrante en los registros de la Agencia de Recaudación de la provincia de Buenos Aires, durante los cinco años anteriores al deceso del causante.

ARTÍCULO 14. Establecer que, en aquellos supuestos en los cuales el pago del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes no se efectúe dentro de los plazos establecidos en el artículo 108 de la Ley N° 14.044, resultarán de aplica-

ción los intereses previstos en el artículo 86 del Código Fiscal (Ley N° 10.397 –texto ordenado 2004- y sus modificatorias).

ARTÍCULO 15. Establecer que, de conformidad con lo previsto en el artículo 111 de la Ley N° 14.044, 729 y concordantes del Código Procesal Civil y Comercial de la provincia de Buenos Aires y 3314, 3808 y concordantes del Código Civil, la Agencia de Recaudación de la provincia de Buenos Aires podrá instar por las vías legales, la apertura del juicio sucesorio, en aquellos casos en los que se produzca, prima facie, la verificación del hecho imponible del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes, a los efectos de su percepción.

ARTÍCULO 16. Establecer que, a efectos de lo previsto en el artículo 133 del Código Fiscal (Ley N° 10.397 –texto ordenado 2004- y sus modificatorias), se considerarán como actos exteriorizantes de la transmisión gratuita de los bienes, los siguientes:

-La primera presentación que de lugar a la apertura del juicio sucesorio en el territorio de la Provincia;

-La primera presentación ante jueces provinciales, cuando se trate de juicios de entrega o posesión de bienes de causantes fallecidos fuera de la jurisdicción de la provincia de Buenos Aires;

-La escritura en la cual se protocolice el acto.

-La declaración realizada ante la Autoridad de Aplicación del instrumento privado.

ARTÍCULO 17. El presente decreto comenzará a regir a partir del 1° de enero de 2011.

ARTÍCULO 18. El presente decreto será refrendado por los Ministros Secretarios en los Departamentos de Economía y de Jefatura de Gabinete de Ministros.

ARTÍCULO 19. Registrar, notificar al Fiscal de Estado, comunicar a Contaduría General de la Provincia, publicar, dar al Boletín Oficial y al SINBA. Cumplido archivar.

9 Referencias bibliográficas

AIUB, E, BLANCO, J y otros (2010), "Impuesto a la Herencia y a la Transmisión Gratuita de Bienes", publicado en *Consultor Tributario Errepar*.

Alstott, A. (2009): "Family Values, Inheritance Law, and Inheritance Taxation". Harvard Public Law Working Paper. N° 08-49. Harvard Law School.

Amiel, Y; Cowell, F y Polovin, A. (1996): "Inequality Among the Kibbutzim".

Economica. (1996). Ruppin Institute, Israel. *Londond School of Economics*. S63-S85.

Avi-Yonah, R. S. (2002): "Why Tax the Rich? Efficiency, Equity, and Progressive Taxation". *Does Atlas Shrug? The Economic Consequences of Taxing the Rich*. Joel B. Slemrod. Cambridge. Harvard University Press *Book Review*.

Barberán Lahuerta, M. (2006): "El comportamiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ante los principios básicos de la imposición". *Revista Asturiana de Economía*. RAE N° 32 2005. Universidad de Zaragoza.

Barberán Lahuerta, M. (2006): "Redistribución y progresividad en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; un análisis con datos de panel". *Revista de Economía Pública*. *Hacienda Pública Española*. 177-(2/2006): 25-55. Instituto de Estudios Fiscales Facultad de Derecho. Universidad de Zaragoza.

Barberán Lahuerta, M. (2006): "Transmisiones Gratuitas De Riqueza", "Mortis Causa" e "Inter Vivos; Análisis Diferenciado De Su Comportamiento Respecto Al Objetivo De La Redistribución". Área de Economía Política y Hacienda Pública. Facultad de Derecho. Universidad de Zaragoza.

Barberán Lahuerta, M. y Melguizo Garde, M. Melguizo, G. (2008): "Redistribución en el ISD: análisis de los efectos de las reformas autonómicas". *XV Encuentro De Economía Pública*. Salamanca. 7-8 Febrero 2008.

Bárcena, A y Prado A. (2010) "La hora de la igualdad. Brechas por cerrar, caminos por abrir." CEPAL.

Batchelder, L. (2007): "Taxing Privilege More Effectively: Replacing the Estate Tax with an Inheritance Tax". Working Paper N° 07-25. Law & Economics Research Paper Series. NYU Center for Law and Economics.

Bouzas, A; Cappa, A y Girard, M. (2010): "Impuesto a la Herencia: una herramienta distributiva" La revista del CCC. Mayo-Diciembre 2010. N° 9/10. Actualizado: 2010-10-26.

Casás, J (1995): "Reimplantación del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes". Lecciones y ensayos. Buenos Aires. N° 64/65.

Casás, J (2002): "Armonización de la codificación tributaria provincial y municipal e incremento y fortalecimiento de las fuentes tributarias locales", publicado en "Derecho tributario provincial y municipal", obra coordinada por Enrique Bulit Goñi.

Cavanagh, J; Collins, C; Goldberg A y Pizzigati S. (2009): "Reversing the Great Tax Shift: Seven Steps to Finance Our Economic Recovery Fairly". Institute for Policy Studies.

Bárcena, A y Prado, A. (2010): "La hora de la igualdad. Brechas por cerrar, caminos por abrir", CEPAL 31 de mayo de 2010, Documento Electrónico.

Chester, R. (1982): "Inheritance, Wealth, and Society". Bloomington, IN: Indiana University Press.

CSJN, (1930) "Massey Harris Co. Limited de Canadá S.A. c/ Poder Ejecutivo de la provincia de Buenos Aires, fallos t 157 p 62, sentencia de 1930.

CSJN, (1987): "Cerro Castillo S.A. c/ Chubut, Provincia del s/ repetición", fallos t 310 p 2443, sentencia del 26/11/87.

CSJN, (2004): "Telefónica de Argentina S.A. c/ provincia de Buenos Aires", fallos t 327 p 1729, sentencia del 27/05/2004.

CSJN,(1976): "Martín Aberg Cobo V. Nación Argentina", sentencia del 9 de septiembre de 1976.

Davies, J y Shorrocks, A. (2000): "The Distribution of Wealth". In Handbook of Income Distribution. Atkinson y Bourguignon. Vol 1. Atkinson y Bourguignon. 605-675.

De Pablos Escobar, L. (2002): "La Imposición Personal sobre la Riqueza. Su papel en los sistemas tributarios actuales". IEF.

De Pablos Escobar, L. (2009): "Alternativas a la Supresión del Impuesto sobre el Patrimonio". Documento de Trabajo 2009-006. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Universidad Complutense de Madrid.

Díaz, V y García Belsunse, H. (2004): Tratado de Tributación. Astrea.

Dodge, J. (2008): "Replacing the Estate Tax with a Re-Imagined Accessions Tax".
Due, J y Friedlander, A. (1977): *Análisis Económico de los Impuestos y el Sector Público*, El Ateneo.

Edelstein, A. (2011): "El Impuesto Sucesorio en los Estados Unidos". ERREPAR.

Esteves P. y Bhen L. (2011); "El Impuesto a la Transmisión Gratuita en la provincia de Buenos Aires", documento de trabajo, Dirección Provincial de Política tributaria, Ministerio de Economía de la provincia de Buenos Aires.

Fernández, L. (2009): "Provincia de Buenos Aires: Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes" ERREPAR.

Fernández, L. (2011): "Cambios en el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes de la provincia de Buenos Aires". ERREPAR.

Fernández, L. (2011): "La reglamentación del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes". ERREPAR.

Fiekowsky, S. (1959): "On the Economic Effects of Death Taxation in the United States". *Disertación Doctoral*. Harvard University. Cambridge, MA.

García Belsunce, H. (1966): "Estudios financieros", Buenos Aires.

García de Pablos, J. (2009): "El Impuesto Sobre Sucesiones Y Donaciones: problemas constitucionales y comunitarios". Instituto de Estudios Fiscales.

García Zúñiga, H. (2005): "Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes." Proyecto de trabajo. PNUD. Proyecto ARG/00/044.

Gómez Sabaini, J. (1998): "La Reforma Tributaria. Capítulo 5: la tributación sobre el ahorro y la inversión". FIELD.

Gómez Sabaini, J., Jimenez J., Podestá, A (2010): "Evasión y equidad en América Latina". CEPAL – GTZ –BMZ.

González de Cossio, F: "Impuestos indirectos como un método más eficiente de recaudar sin lastimar". *Derecho Fiscal*.

Heer, B. (2010): "Wealth Distribution and Optimal Inheritance Taxation in Life-Cycle Economies with Intergenerational". Munich Discussion Paper N° 2000-10. Department of Economics University of Munich.

Helmuth, C. y Pierre, P. (2003): "Wealth Transfer Taxation: A Survey". *Cesifo Working Paper*. N° 1061. Category 1: Public Finance.

Hopkins, E. y Kornienko, T. (2010): "American Economic Journal: Microeconomics 2". Agosto 2010., Vol. 2. No. 3. 106-137.

Huang, C. (2009): "Congress Should Not Weaken Estate Tax Beyond 2009

Parameters.”

Jarach, D. (1978): Finanzas Públicas. Cangallo. Buenos Aires.

Jenkis, S y Jäntis, M. (2005): “Methods for Summarizing and Comparing Wealth Distributions”. ISER working paper. N° 2005-05.

Johnson, B y Britton Eller, M. (2010): “Federal Taxation of Onheritance and Wealth Transfers”. Internal Revenue Service.

Joint Committee on Taxation. (2008): “Taxation of Wealth Transfers within a Family: A Discussion of Selected Areas for Possible Reform”. 2 de Abril de 2008.

Joint Committee on Taxation. (2010): “Present Law and Background adta Related to the Federal Tax System in effect for 2010 and 2011”. 22 de Marzo de 2010.

Kessler, D y Manson, A. (1989): “Bequest and Wealth Accumulation: Are Some Pieces of the Puzzle Missing?” The Journal of Economic Perspectives. Vol 3. N° 3. 141-152.

Locke, J. (1988): “Two Treatises of Government”, Cambridge: Cambridge University Press.

Luna Requena, Á. (2002): “¿Tasa o Impuesto sobre los Ingresos Brutos? A propósito del fallo <<Fleischmann Argentina Incorporated>> del Tribuna Superior de Justicia de la Provincia de Córdoba”, publicado en “Derecho tributario provincial y municipal”, obra coordinada por Enrique Bulit Goñi.

Macon, J., (2003): “Obstáculos a la correspondencia fiscal de las provincias”, publicado en PET, junio-2; 2003.

McNichol, E. (2010): “State Taxes on Inherited Wealth Remain Common: 21 States Levy An Estate Or Inheritance Tax.” Center on Budget and Policy Priorities. Ministerio de Economía de la provincia de Buenos Aires (1974); “Evolución de los recursos impositivos de la provincia de Buenos Aires. 1914-1973”, Serie Estudios Fiscales, Año V N° 8, La Plata.

Parthasarathi, S. (1995): “Manual de Política Tributaria. Capítulo: tributación de legados, herencias y donaciones”. Instituto del Fondo Monetario Internacional.

Penttilä, S. “Aviodance of Multiple Inheritance Taxation Within Europe.”

Prokosch, M; Kraut, K y Farris, L. (2009): “Safe, Fair & Sustainable. Do President Obama’s Tax Proposals Measure Up? United for a Fair Economy.

Public Cizen’s Congress Watch & United for a Fair Economy. (2006): “Spending Millons to Save Billions”.

Reig, E., (1998): “Impuesto a las Ganancias”, 9° edición, Ediciones Macchi, Buenos Aires.

Reuven S. Avi-Yonah. (2000): "Why Tax the Rich? Efficiency, Equity, and Progressive Taxation. Does Atlas Shrug? The Economic Consequences of Taxing the Rich". Joel B. Slemrod.

Ricardo, D. (1819): "On The Principles of Political Economy and Taxation", Georgetown, D.C.: Joseph Milligan.

Rignano, E. (1901), "Di un Socialismo in accordo colla dottrina económica liberale". Torino, Bocca. Traducido al inglés con el título "The social significance of the Inheritance Tax". New York, Knopf. 1924.

Rudnick, R y Richard, K. (1996): "Tax Law Design and Drafting. Vol 1: International Monetary Fund. Capítulo 10: Tax of Wealth".

Seppi, F. (2005): "Consideraciones acerca de la imposición sobre herencias y donaciones Un panorama comparado". N°46. CIEPP.

Slemrod, J. (1999): "The Economics of Taxing The Rich". The University of Michigan.

Stephan, P. (1999): "Inheritance and gift taxation". University of Virginia School of Law.

Steuerle, E. (1980): "Equity And The Taxation Of Wealth Transfers". Treasury Department.

Varsano, R. (2003): "La Reforma Tributaria en Brasil: el largo proceso en curso" BID.

VILLEGAS, H.(1995): "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", De-palma, 5° edición ampliada y actualizada.

Weisman, J. (2009): "Obama Plans to Keep Estate Tax". The Wall Street Journal. 12 de Enero de 2009.

Cuadernos de Economía N° 78
se terminó de imprimir en agosto de 2011
en los talleres del Ministerio de Economía
de la Provincia de Buenos Aires

afición
propiedad



GOB. DANIEL SCIOLI

BUENOS AIRES GRANDE

Buenos Aires
LA PROVINCIA