

REIMPLANTACIÓN DEL IMPUESTO A LA TRANSMISIÓN GRATUITA DE BIENES

JOSÉ OSVALDO CARÁS

I. CONTENIDO DEL PRESENTE TRABAJO

A casi dos décadas de su supresión en los ordenamientos tributarios locales, la provincia de Buenos Aires ha procedido, recientemente, a reimplantar el *Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes* en su jurisdicción, bien que supeditada su operatividad al dictado de normas complementarias por el Poder Ejecutivo provincial.

La circunstancia apuntada en el párrafo precedente, nos ha movido a efectuar una reseña sobre el gravamen, fundamentalmente dividida en cuatro módulos. El primero, dedicado a comentar las curiosas características y las observaciones constitucionales a que se ha hecho acreedor el impuesto, tal cual se lo ha concebido en el referido Estado provincial. El segundo se ocupará de historiar, en apretada síntesis, el papel que ha tenido el gravamen dentro del sistema tributario argentino, desde su nacimiento hasta su abrogación. El tercero será orientado a ponderar las circunstancias que justifican en la actualidad la reimplantación del impuesto local. Finalmente, el cuarto abordará las modalidades que, según nuestro parecer, deberá reunir, para superar de tal modo las numerosas críticas que de ordinario se le formulan.

II. REDEPLANTACIÓN DEL IMPUESTO A LA TRANSMISIÓN GRATUITA DE BIENES EN LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

El *Boletín Oficial* de la provincia de Buenos Aires, en el "Suplemento" del 23 al 31 de enero de 1985¹, publicó la ley 11.612, autotitulada: *Ley Provincial de Educación*.

El Capítulo IX de la citada norma, se refiere al "Fondo Provincial de Educación", su patrimonio y recursos, el que se nutre, además de otros ingresos, de los provenientes de varios conceptos tributarios o parafiscales. Se afectan con tal destino: a) el 6% de lo recaudado por el juego de azar denominado *Bingo* (art. 126); b) el 5% del beneficio bruto del juego de casinos asignado al Ministerio de la Familia y Desarrollo Humano (art. 127), y c) un adicional de monto fijo, de \$ 1 y \$ 1,50, aplicable en el Impuesto a los Automotores y en el Impuesto Inmobiliario, según que la valuación fiscal de los bienes alcanzados por los expresados tributos, supere los montos que al efecto se fijan en cada caso (art. 129).

Seguidamente, por el artículo 130, se restablece el impuesto que aquí comentamos, sobre la base de los enunciados que literalmente disponen:

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

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

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

Corresponde señalar que, conforme al artículo 165, la ley ha entrado en vigencia al día siguiente de su publicación en el

¹ Ejemplar n° 22.815, publicado el 31-I-1985, ps. 1 e 11.

Boletín Oficial, esto es, el 1º-II-1995, y que por el artículo 134, se dispone que el Poder Ejecutivo deberá reglamentarla en el plazo de sesenta días de dicha fecha, agregándose que "en ausencia de reglamentación, los funcionarios competentes resolverán las situaciones sometidas a su consideración, atendiendo a la naturaleza de las mismas y conforme lo normado por la presente ley, cuyo contenido es operativo".

A pesar de que la definición asumida en el último enunciado transcrito podría sugerir la operatividad actual y plena del gravamen, entendemos que el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes deviene en una primera etapa inexigible, situación que se mantendrá hasta tanto se dicte la reglamentación. Ello así, desde que existe un impedimento manifiesto para la determinación de un tributo incompletamente legislado, puesto que en la ley únicamente se describió, y de modo imperfecto, el elemento material del hecho imponible, sin fijar las exenciones, escalas, mínimos no imponibles y criterios de valuación de los bienes (elemento cuantitativo). La ley, si bien bosquejó el objeto del impuesto, no ha enunciado los restantes componentes estructurales del tributo, tales como sus sujetos pasivos (elemento personal), bienes atraídos al poder fiscal provincial (elemento espacial), y momento de perfeccionamiento del hecho imponible (elemento temporal), lo que impide, en términos concretos, establecer, además del *quantum*, quién, por qué, y cuándo debe ingresar el gravamen de marras.

J. Objeciones de índole constitucional

A poco de haberse publicado la Ley Provincial de Educación, ya se han agitado las más diversas impugnaciones constitucionales contra el impuesto que se reimplementa. Una desapasionada consideración de las mismas, exhibe a algunos de los reparos como totalmente huérfanos de sustento, e incluso desacertados al momento de interpretar regulaciones centrales del Estatuto Fundamental; mientras que, en cambio, otros, se muestran como un valladar insalvable, particularmente en cuanto a la implementación del tributo, mediante la delegación inconstitucional, por la que se difiere a la reglamentación la conformación prácticamente total del mismo.

J.J. Competencia provincial para el establecimiento del impuesto

En reciente artículo editorial del diario *La Nación*, titulado "Un impuesto arcaico e inconstitucional"², se levantan variadas críticas contra el gravamen reimplantado por la Legislatura de la provincia de Buenos Aires. Entre ellas, se señala: "El tributo en cuestión es definitivamente un impuesto directo, de aquellos que la Constitución Nacional reserva a las facultades fiscales del Estado federal, y su aplicación en el ámbito provincial resulta, por lo tanto, contraria al orden institucional —que admite para las provincias la imposición indirecta— y extraña, además, a las atribuciones impositivas provinciales y a las tradiciones en la materia".

Las consideraciones contenidas en el prestigioso matutino son sólo exactas en cuanto ubican al impuesto sucesorio dentro de las contribuciones directas —más allá de las dificultades que afronta la doctrina al adoptar criterios para diferenciar los impuestos en directos e indirectos—, pero en cambio, sorprendentemente, incurre en seria contradicción con la hoy pacífica interpretación de la Constitución Nacional, en punto a la forma en que ha resuelto la distribución de la renta pública entre los diversos planos de gobierno. A este respecto, tanto en la doctrina constitucional como tributaria, e igualmente en la jurisprudencia de nuestro máximo tribunal, se asigna a la Nación y a las provincias, en forma concurrente y permanente, la imposición indirecta, a excepción de las rentas aduaneras que son nacionales; reconociendo que los impuestos directos, en cambio, son recursos exclusivos, ordinarios y permanentes de las provincias, si bien la Nación puede acceder a ellos por tiempo determinado, cumplidos los requisitos de excepcionalidad consignados en el artículo 67, inciso 2º, de la Constitución (texto 1853/1860), tributos que recaudados por la Nación, salvo afectación específica, en ambos casos —tanto directos como indirectos— deberán ser coparticipados con las provincias (art. 75, inc. 2º *in fine* del ordenamiento, según reforma de 1994).

² Diario *La Nación*, editorial central del 25-II-1986, Primera Sección, p. 6.

En síntesis, a la fecha, nadie —salvo el editorial referido— cuestiona que el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes, también denominado impuesto sucesorio, impuesto a la herencia, o impuesto al enriquecimiento patrimonial a título gratuito, constituye un recurso ordinario y permanente de los fiscos locales o provinciales, en tanto tributo directo, razón por la cual la provincia de Buenos Aires al sancionarlo no ha excedido en modo alguno sus poderes conservados o retenidos a tenor del Estatuto Constitucional.

Se impone hacer la aclaración precedente, frente al inusual error incurrido por el diario *La Nación*, producto quizás de su persistente oposición al impuesto sucesorio², ya que si bien las competencias tributarias del gobierno federal y de las provincias suscitaron encendidas polémicas hasta las primeras décadas del presente siglo, tal cual da cuenta Manuel L. López Varela, en la obra que publicara en el año 1925³, las mismas quedaron acalladas con la sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación del 28-IX-1927, recaída en la causa: *S.A. Mataldí Simón Ltda. e/ provincia de Buenos Aires, por repetición de pago de impuestos*⁴. La uniforme interpretación constitucional, que sobre la asignación de las fuentes tributarias hemos referido, puede consultarse, entre otros muchos calificados exponentes del Derecho Tributario argentino, en las obras y trabajos de Juan Carlos Luqui⁵, Horacio A. García Belsunce⁶,

² El diario *La Nación* ha dedicado, desde la rehabilitación de las instituciones democráticas en diciembre de 1983, tres artículos editoriales centrales fundando objeciones a una eventual reimplantación del impuesto sucesorio. Además del consignado en la nota 2, pueden consultarse: "Sobre el impuesto a la herencia", del 18-I-1984, Primera Sección, p. 6 y "El impuesto a la herencia", del 19-V-1985, Primera Sección, p. 8.

³ López Varela, Manuel L., *El Régimen Impositivo Argentino, su Organización Actual y su Reforma*, Librería y Casa Editora de José Mondadori e Hijo, Buenos Aires, 1925.

⁴ Fallos, 149:269.

⁵ Luqui, Juan Carlos, "Los poderes financieros del gobierno federal", L.L., t. 1977-B-879 y siga, y "La unidad de la Nación y los poderes financieros provinciales", L.L., t. 1978-C-1030 y siga. También pueden consultarse ambas ensayos en *Derecho Constitucional Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1993, ps. 79 y sigs., y ps. 80 y siga.

⁶ García Belsunce, Horacio A., "La distribución de los poderes impositivos", en *Estudios Financieros*, Abelardo Perrot, Buenos Aires, 1966, ps. 188 y siga.

Héctor B. Villegas⁸, Enrique J. Reig⁹, Enrique G. Bulit Goñi¹⁰ y Rodolfo R. Spisso¹¹. Dentro de los estudiosos del Derecho constitucional basta citar, en sentido concordante, la reconocida opinión de Juan A. González Calderón¹², Segundo V. Linares Quintana¹³ y Germán J. Bidart Campos¹⁴.

1.2. *La doble imposición que generaría el impuesto*

El editorial del diario *La Nación* también apunta que "el Estado nacional ya viene gravando los patrimonios y prevé extender la carga a todo el conjunto de los bienes, inclusive los que están dedicados a la producción", para agregar seguidamente: "el impuesto provincial a la herencia, aunque se llame de otro modo, vendrá a gravar los mismos patrimonios que están ya alcanzados por los tributos que percibe la DAF, en un flagrante caso de doble imposición, en una economía que necesita capitalizarse".

A tal respecto, cabe efectuar dos puntualizaciones. La primera, que la doble o múltiple imposición ha tendido a ser eliminada mediante las obligaciones impuestas a los fisco-

⁸ Villegas, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 5ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1992, ps. 215 y sigs.

⁹ Reig, Enrique J., *Los Recursos del Tesoro Nacional en la Constitución Argentina*, conferencias pronunciadas en la Academia Nacional de Ciencias Económicas el 16 de julio y el 20 de agosto de 1991, en el Seminario que sobre *El régimen económico de la Constitución Nacional*, realizaron las Academias Nacionales de Ciencias Económicas, de Ciencias Morales y Políticas, y de Derecho y Ciencias Sociales de Buenos Aires. Separata respectiva, punto 2.2: *Las normas constitucionales de 1853. Sus antecedentes y enmiendas*, ps. 10 y sigs.

¹⁰ Bulit Goñi, Enrique G., "Distribución de competencias tributarias entre distintos niveles de gobierno", *Cuadernos Iberoamericanos de Estudios Fiscales*, n.º 6, septiembre/diciembre de 1987, Madrid, 1987, ps. 459 y sigs.

¹¹ Spisso, Rodolfo R., *Derecho Constitucional Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1991, ps. 64 y sigs.

¹² González Calderón, Juan A., *Derecho Constitucional Argentino*, 3ª ed., T. III, J. Lajouane, Buenos Aires, 1981, ps. 50 y sigs.

¹³ Linares Quintana, Segundo V., *Tratado de la Ciencia del Derecho Constitucional Argentino y Comparado*, T. V, 3ª ed., Plus Ultra, Buenos Aires, 1979, ps. 235 y sigs., en particular p. 275.

¹⁴ Bidart Campos, Germán J., *Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino*, T. II, Eclar, Buenos Aires, 1988, ps. 123 y sigs.

contratantes por las sucesivas leyes de coparticipación impositiva, y en la actualidad por la ley 23.548¹⁵, y que a tenor de esta última, por su artículo 9º, inciso b), luego de consagrarse la prohibición de aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por dicha ley, se excluye expresamente del supuesto de analogía a "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 la segunda que, más allá de que difícilmente pueda sostenerse la analogía de los presupuestos de hecho de los gravámenes patrimoniales en sus variadas modalidades (Impuesto al Patrimonio Neto, Impuesto sobre los Capitales, Impuesto sobre los Activos, Impuesto sobre los Bienes Personales no Incorporados al Proceso Económico, etc.), con el que alcanza a los enriquecimientos a título gratuito, es doctrina inveterada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, partiendo de la ya citada causa *Sociedad Anónima Mataldi, Simón Ltda. c/ provincia de Buenos Aires, por repetición de pago de impuestos*, sentencia del 28-IX-1927, en materia de gravámenes indirectos, y sirviendo de ejemplo el caso *Leopoldo L. Baffi c/ provincia de Buenos Aires*¹⁶, sentencia del 3-III-1948, tratándose de tributos directos, que la doble imposición por sí sola no contraviene normas constitucionales, lo que la condujo a sostener que tal agravio, cuando es llevado a sus estrados, propone el tratamiento de una cuestión insustancial que no justifica la apertura del recurso y su pronunciamiento¹⁷. Todo ello, sin pasar inadvertido, que a partir de *in re Gustavo A. Federking c/ Nación Argentina*¹⁸, sentencia del 28-VIII-1942, el alto tribunal agregó, que si bien el doble gravamen sobre la misma materia y por el mismo concepto no es inconstitucional, tal afirmación es válida "en tanto no se exceda el límite que fija el concepto de confiscatoriedad", doctrina que reiterara en las causas S.A.

¹⁵ A.D.E.A., T. XLVIII-A, ps. 53 y sigs.

¹⁶ Fallos, 210:172.

¹⁷ Casás, José O., *Preside Fiscal e Inconstitucionalidad*, Depalma, Buenos Aires, 1992, ps. 126 y sigs.; v. igualmente, Fallos, 158:227; 181:184; 184:639; 185:209; 189:462; 193:397; 217:189; 220:119; 242:280; 257:127; 263:634; 301:1028.

¹⁸ Fallos, 193:397.

*General Electric c/ Municipalidad de Rosario - Santa Fe*¹⁹, sentencia del 8-III-1963 y *S.A. Bodegas y Vitedos Saint Remy*²⁰, sentencia del 6-VIII-1965, aspecto que deberá ser materia de invocación y prueba en cada caso que se ventile en la instancia judicial.

1.3. Afectación al artículo 14 bis de la Constitución Nacional

Continuando con el editorial del matutino al que ya hemos hecho referencia, en él también se agrega que el acervo hereditario puede venir constituido por "una casa que no participe de producción alguna, y pagar el impuesto puede exigir, entonces, la venta o el desalojo de los herederos, sumando aflicciones en un momento particularmente doloroso para los familiares", rematando como conclusión que "desde este punto de vista, se ha sostenido que pueden verse comprometidos derechos consagrados por el artículo 14 bis de la Constitución que procura la protección integral de la familia".

La argumentación precedente, si bien efectista, en nuestro concepto, carece de consistencia, ya que todo hace suponer que un Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes integralmente legislado, contendrá las dispensas o excepciones correspondientes, dando cumplimiento al mandato constitucional de brindar tutela a la familia.

Es útil tener presente que el impuesto que hoy se reimplanta en jurisdicción de la provincia de Buenos Aires, en su última regulación, esto es, en su Código Fiscal, texto ordenado en el año 1976²¹, Libro Segundo: Parte Especial; Título III: *Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes*; Capítulo IV: "Intereses y exenciones", contemplaba en el artículo 148, la exoneración del gravamen, entre otros, en los siguientes supuestos:

"D Las herencias a favor del cónyuge, o de los hijos o de los padres, cuando cada hijuela no exceda del límite que fija la ley impositiva, a cuyo efecto se computarán los anticipos o transferencias efectuadas en vida por el autor de la sucesión. Esta exención rige también para las legadas y donaciones;

¹⁹ Fallos, 255:66.

²⁰ Fallos, 262:367.

²¹ A.D.L.A., t. XXXVI-D, ps. 3333 y sigs.

(...)

“D) Las transmisiones por causa de muerte del bien de familia constituido conforme a la ley nacional 14.394, a favor de las personas mencionadas en el artículo 36 de la misma y siempre que no resultare desafectado dentro de los cinco años de dicha transmisión.

“Las transmisiones por causa de muerte a favor de ascendientes, cónyuges o descendientes del bien inmueble urbano destinado totalmente a vivienda del causante o su familia o de la finca rural explotada total y directamente por el causante o su familia, siempre que, en ambos casos, sean única propiedad y el valor del inmueble no exceda de la cantidad que fije la ley impositiva;

(...)

“m) Las transmisiones por causa de muerte, de los depósitos dejados por los causantes en instituciones oficiales, o con personería jurídica de derecho público, para la adquisición de unidades de vivienda propia, siempre que los beneficiarios sean el cónyuge y/o hijas y cuyo monto no supere el importe que fije la ley impositiva”.

Por otra parte, si nos detenemos en la Constitución de la provincia de Buenos Aires —texto, según reforma introducida por la Convención Constituyente de 1994—, se advertirá que por el artículo 36, inciso 7º, se reconoce como derecho social el “derecho a la vivienda”, comisionando a las autoridades para que promuevan el acceso a la misma y la constitución del asiento del hogar como bien de familia²³, postulado que se infringiría si el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes se convirtiera en una herramienta de despojo y de vulneración del apuntado derecho. En tales circunstancias, estimamos que la crítica que se formula desde este ángulo, resulta extemporánea por prematura.

1.4. Indebida delegación de potestades legislativas

Como podrá comprobarse, el artículo 130 de la Ley Provincial de Educación, si bien consagra el establecimiento del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes, por el mismo

²³ A.B.L.A., Boletín Informativo, Suplemento Especial nº 2, 1994, págs. 6 y sigs.

sólo se conforma un boceto difuso e insuficiente del objeto o elemento material del tributo, al tiempo que se imparte la directiva de que las escalas a aplicar sean progresivas en función de la cuantía de los bienes transmitidos y del grado de parentesco entre el transmitente y el beneficiario, delegando *in totum*, a la reglamentación de la ley, la caracterización efectiva del gravamen.

Tal disposición resulta palmariamente inconstitucional, y cae dentro del ámbito de prohibición definido por el artículo 29 de la Ley Fundamental, en cuya virtud se veda la concesión, por el Congreso al Ejecutivo nacional, y por las legislaturas provinciales a los gobernadores de provincia, de facultades extraordinarias o la suma del poder público.

Sobre este particular, la Constitución Nacional —incluso computando las reformas introducidas en el año 1994²³—, ha asignado preponderancia a la rama legislativa en todo lo concerniente a la materia financiera, adquiriendo el consiguiente principio de legalidad, el carácter de estricta reserva de ley en el campo tributario. Es así que sin ley no hay tributo —arts. 4^o, 17 y 75, incs. 1^o y 2^o—; pero igualmente, sin ley tampoco hay empréstito —art. 75, incs. 4^o y 7^o—; presupuesto —art. 75, inc. 8^o—; ni moneda —art. 75, inc. 11, en todos los casos del Estatuto Fundamental, texto resultante de la Reforma de 1994—, lo que puede resumirse diciendo que sin ley, en la Constitución de la República Argentina, no hay finanzas²⁴.

A su vez, la reserva de ley tributaria puede estar consagrada en dos formas puras diferentes. En sentido positivo, cuando se asigna la competencia al órgano constitucional depositario de la voluntad general y concebido para cumplir el rol legislativo; y de modo negativo, en el caso de que se prive de ella al órgano al cual la Constitución encomienda la

²³ Constitución de la Nación Argentina - Texto Oficial. Publicación ordenada por el Congreso de la Nación, mediante la ley 24.439 (A.D.L.A., Suplemento Especial, 1995).

²⁴ Casás, José O., "Estudio preliminar sobre los aspectos introductorios al principio de reserva de ley en materia tributaria (Denominación del principio. Fundamentos. Sistemas)", en *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*, obra coordinada por el académico Horacio A. García Beltrance, realizada en homenaje al profesor Juan Carlos Luqui, Depalma, Buenos Aires, 1994, ps. 151 y sigs.

función ejecutiva. Además de las formas puras y expresas, algunas prescripciones constitucionales estatuyen la reserva de ley en forma bivalente —positiva y negativa al mismo tiempo—, mientras que otras importan definiciones implícitas sobre el particular.

En nuestra Constitución, el principio se manifiesta en forma positiva en el artículo 4°, cuando al enumerar los recursos que integran el Tesoro nacional, hace mención "a las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General"; en el artículo 52, en cuanto dispone que "a la Cámara de Diputados corresponde exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones y reclutamiento de tropas"; y en el artículo 75, incisos 1° y 2°, cuando asigna como atribución del Congreso: "1. Legislar en materia aduanera. Establecer los derechos de importación y exportación, los cuales, así como las evaluaciones sobre las que recaigan, serán uniformes en toda la Nación", para agregar en el inciso 2°: "Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables". Por su parte, el principio adquiere su modalidad positiva-negativa cuando proclama la potestad normativa del Poder Legislativo y la exclusión de cualquier otro distinto, lo que ocurre cuando en la tercera proposición del artículo 17 del Estatuto se consagra que "sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el artículo 4°". La regla se formula en forma negativa implícita o indirectamente, como lo señala el profesor Dino Jarach¹⁵ cuando por el artículo 29 se previene que "el Congreso no puede conceder al Ejecutivo nacional, ni las Legislaturas provinciales a los gobernadores de provincia, facultades extraordinarias, ni la suma del poder público, ni otorgarles sumisiones o supremacías por las que la vida, el honor o la fortuna de los argentinos queden a merced de gobiernos o persona alguna. Actos de esta naturaleza llevan consigo una nulidad insanable, y sujetarán a los que los formulen, con-

¹⁵ Jarach, Dino, *Curso Superior de Derecho Tributario*, T. I, 2° ed., Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969, p. 102.

sientan o firmen, a la responsabilidad y pena de los infames traidores a la patria"; en el artículo 76, cuando "se prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública, con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca"; y en el artículo 100, inciso 7º, cuando, indirectamente, se acotan las atribuciones del Poder Ejecutivo en materia de recursos tributarios, en tanto al jefe del Gabinete de Ministros, se le asigna la de "hacer recaudar las rentas de la Nación y ejecutar la Ley de Presupuesto Nacional", lo que descarta que esté habilitado para crear gravámenes. A su vez, la facultad de normación presidencial, en general, reafirma en forma negativa el principio de reserva de ley tributaria, al reconocer un estrecho campo a tal actividad, ya que el artículo 99, inciso 2º, del Estatuto Fundamental predica que "expide las instrucciones y reglamentos que sean necesarios para la ejecución de las leyes de la Nación, cuidando de no alterar su espíritu con excepciones reglamentarias", mientras que por el inciso 3º, luego de sentar la regla, en el párrafo segundo, de que "el Poder Ejecutivo no podrá en ningún caso bajo pena de nulidad absoluta e insanable emitir disposiciones de carácter legislativo", en el párrafo tercero, cuando se admite la posibilidad excepcional de dictar decretos por razones de necesidad y urgencia, se excluye tal facultad tratándose de "normas que regulen materia penal, tributaria, electoral o el régimen de los partidos políticos".

Concordantemente con el programa y sistema constitucional de la República, el maestro Juan Carlos Luquí ha señalado que el principio constitucional de legalidad sólo puede ser satisfecho, en tanto la ley formal-material contenga todos los elementos esenciales para crear de manera cierta la obligación, es decir: "a) el hecho imponible, definida de manera cierta; b) los presupuestos de hecho a los que se atribuirá la producción del hecho imponible; c) los sujetos obligados al pago; d) el método o sistema para determinar la base imponible, en sus lineamientos esenciales; e) las alícuotas que se aplicarán para fijar el monto del tributo; f) los casos de exenciones; g) los supuestos de infracciones; h) las sanciones correspondientes; i) el órgano administrativo con competencia para recibir el pago; y j) el tiempo por el que se paga el tributo"²⁶.

²⁶ Luquí, Juan Carlos, "Las garantías constitucionales de los derechos de los contribuyentes", L.L., t. 142, ps. 891 y sigs., en particular p.

A su vez, el profesor Dino Jarach ha efectuado distintas reflexiones describiendo un campo corriente de inconstitucionalidades. Consigna que "muchas veces los que proyectan leyes impositivas creen que la legislación pudo hacerse por medio de algunas normas genéricas y dejar que el Poder Ejecutivo termine la obra reglamentando todo aquello que quedó en la pluma del legislador"; para continuar: "con esa creencia puede decirse: se aplicará un impuesto sobre el activo neto de las empresas y el Poder Ejecutivo reglamentará lo que se entiende por activo y pasivo" dando poder "al Ejecutivo para establecer cuál es el hecho y la base imponible, o sea, en definitiva, establecer sobre qué recaerá el tributo", lo cual excede en mucho la facultad reglamentaria ya que la misma "sirve para aclarar algunos conceptos cuando las definiciones legales no son claras, o para especificar los principios en diferentes casos; pero cuando falta el concepto y no ha sido definido normativamente en la misma ley, no se puede encargar al Poder Ejecutivo que defina el concepto legal en que está contenido el hecho imponible, porque esto es lo mismo que decir que el Poder Ejecutivo expresará sobre qué se aplica el impuesto, y esto, evidentemente, viola el principio de legalidad en su propia esencia"²⁷.

Sobre este aspecto, el *Modelo de Código Tributario para América Latina*, preparado —en el año 1967— para el Programa Conjunto de Tributación OEA/SID, y que tuvo como integrantes de su Comisión Redactora a Carlos M. Giuliani Fonrouge, de Argentina, Rubén Gomes de Sousa, de Brasil, y Ramón Valdés Costa, de Uruguay, en su Título I: "Disposiciones preliminares", Capítulo I: "Normas tributarias", artículo 4º, anotado por los autores bajo el título "Materia privativa de la ley", dispuso: "*Sólo la ley puede: 1) crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria; fijar la alícuota del tributo y la base de su cálculo e indicar el sujeto pasivo; 2) otorgar exenciones, reducciones o beneficios; 3) establecer los procedimientos jurisdiccionales y administrativos, en cuanto éstos signifiquen una limitación o reglamentación de los derechos o garantías individuales; 4)*

899; y ensayo publicado bajo el mismo título, en op. cit. en último término en nota 5, pá. 23 y sigs., en particular p. 38.

²⁷ Jarach, Dino, op. cit. en nota 26, T. I, pá. 109 y sigs.

tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones; 5) establecer privilegios, preferencias y garantías para los créditos tributarios; 6) regular los modos de extinción de los créditos tributarios por medios distintos del pago²⁸.

También en el campo doctrinal, en el Simposio sobre "El principio de legalidad en el Derecho Tributario"²⁹, realizado durante el año 1986, y organizado por la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Montevideo, y el Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, con motivo de cumplirse treinta años de las Primeras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, se logró consenso entre los más destacados juristas en la especialidad, entre otros, en los siguientes puntos:

"1. El principio de legalidad, recogido en las Constituciones latinoamericanas como principio fundamental del Derecho público, tiene especial gravitación en materia tributaria, en la cual asume tenor de estricta legalidad;

(...)

"3. La ley debe establecer todos los aspectos relativos a la existencia, estructura y cuantía de la obligación tributaria (presupuesto de hecho, base de cálculo, exoneraciones, alícuotas), así como los relativos a la responsabilidad tributaria, a la tipificación de infracciones, imposición de sanciones y establecimiento de limitaciones a los derechos y garantías individuales;

(...)

"4. Las excepciones a este principio deben limitarse al mínimo, estar consagradas explícitamente en los textos constitucionales y en tales casos deben ser temporarias, condicionadas y detalladamente circunstanciadas, exigiéndose en todos los casos la ratificación parlamentaria"³⁰.

(...)

²⁸ *Modelo de Código Tributario para América Latina*, preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/IBID, 2ª ed., ps. 10 y sigs., Secretaría General OEA, Washington D.C., 1988.

²⁹ Simposio: *El principio de legalidad en el Derecho Tributario*, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de Montevideo, República Oriental del Uruguay, Montevideo, 1986.

³⁰ *Revista Tributaria*, t. XIII, n° 75, año 1986, ps. 529 y sigs., publicación del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, Montevideo, 1987.

En el campo de nuestra jurisprudencia constitucional, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, a partir de la causa *A.M. Delfino y Cta., apelando de una multa impuesta por la Prefectura Marítima, por infracción al artículo 117 del Reglamento del Puerto de la Capital*²¹, sentencia del 20-VI-1927, sentó el principio de que "el Congreso no puede delegar en el Poder Ejecutivo o en otro departamento de la Administración, ninguna de las atribuciones o poderes que le han sido expresa o implícitamente conferidos", ya que el enunciado "es un principio uniformemente admitido como esencial para el mantenimiento e integridad del sistema de gobierno adoptado por la Constitución y proclamado enfáticamente por ésta", agregando que la delegación opera "cuando una autoridad investida de un poder determinado hace pasar el ejercicio de ese poder a otra autoridad o persona, descargándolo sobre ella", para continuar: "existe una distinción fundamental entre la delegación de poder para hacer la ley y la de conferir cierta autoridad al Poder Ejecutivo o a un cuerpo administrativo, a fin de regular los pormenores y detalles necesarios para la ejecución de aquélla; lo primero no puede hacerse, lo segundo es admitido aun en aquellos casos en que, como en los Estados Unidos de América, el poder reglamentario del Poder Ejecutivo se halla fuera de la letra de la Constitución".

El alto tribunal sentó idéntico distingo en materia tributaria al fallar la causa *S.A. Laboratorios Anodia c/ Nación Argentina*²², sentencia del 13-II-1968, admitiendo la posibilidad de habilitar al Poder Ejecutivo para reglar pormenores y detalles para la ejecución de la ley, siempre que la política legislativa hubiera quedado claramente establecida.

Como síntesis de los pronunciamientos judiciales anteriores a la Reforma Constitucional del año 1994, podemos decir que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, por un lado, no pudo pasar inadvertido el principio enfáticamente proclamado por el artículo 29 de la Constitución, que veda al Congreso conceder al Ejecutivo Nacional, y a las Legislaturas a los gobernadores de provincia, facultades extraordinarias o la suma del poder público; y por otro, desconocer la concreta

²¹ *Foños*, 148-430.

²² *Foños*, 270-42.

realidad de numerosas habilitaciones de dicho tipo practicadas en nuestra República, particularmente en el curso de la segunda mitad del corriente siglo²³. Es así que dentro de la doctrina nacional del Derecho constitucional y administrativo, como lo señala Alberto B. Bianchi²⁴, se ha ido admitiendo la delegación de facultades legislativas, al menos en su forma más restringida de delegación impropia, fijándole requisitos y límites en cuanto a su alcance y extensión, así como también a las materias delegables.

Una completa referencia sobre la delegación legislativa en materia tributaria, y los estrechos cauces dentro de los cuales no repugna a la Constitución Nacional, puede consultarse en el minucioso ensayo del académico Horacio A. García Belsunce, en la obra que bajo su coordinación se realizara en homenaje al profesor Dr. Juan Carlos Luqui²⁵.

Como consecuencia de la sanción de la ley 24.309²⁶, que declaró necesaria la reforma parcial de la Constitución Nacional de 1853/1860, con las modificaciones de 1866, 1898 y 1957, el Consejo Directivo de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, produjo una Declaración el 26 de abril de 1994²⁷. En la misma, en lo concerniente al punto G, del artículo 2º, en que se abordaba el tema en consideración, se pronunció indicando que: "Si bien es saludable la restricción que propicia, en general, en torno de la delegación legislativa, parece razonable que ella sea aceptada, restrictivamente, para ciertas materias. La norma menciona a las de administración, y esto podría plantear dudas sobre si comprende a las prescripciones de orden tributario, generando una incertidumbre que es necesario aventar. En nuestro criterio, resulta

²³ Caxós, José O., *op. cit.* en nota 24, ps. 179 y sigs.

²⁴ Bianchi, Alberto B., "La delegación de funciones legislativas - Contribución para el estudio de los llamados reglamentos delegados", *E.D.*, t. 122, ps. 97 y sigs.; y *La Delegación Legislativa. Teoría de los Reglamentos Delegados en la Administración Pública*, Abaco, Buenos Aires, 1990.

²⁵ García Belsunce, Horacio A., "La delegación legislativa", en *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1994, ps. 1 y sigs.

²⁶ *A.D.L.A.*, t. LIV-A, ps. 89 y sigs.

²⁷ "La Asociación Argentina de Estudios Fiscales ante la declaración de necesidad de reforma parcial de la Constitución Nacional", *Doctrina Tributaria Errepar*, t. XIV, ps. 828 y sigs.

conveniente una definición más precisa —v.gr. proscribiéndola aun en situaciones de emergencia para los aspectos estructurales del tributo y admitiéndola en el ámbito de dichas situaciones sólo en sus elementos cuantitativos de base y alícuotas—, debiéndose entender en su defecto —en la redacción hasta hoy propuesta—, que las únicas regulaciones tributarias que están comprendidas dentro de las materias de administración, son las que se ubican en el campo del llamado Derecho tributario administrativo, formal o adjetivo, nunca en el campo material, sustantivo o de fondo”, concluyendo más adelante: “Si se interpretara que la redacción de los enunciados contenidos en la ley 24.309 no es definitiva, propiciamos se recepte que la delegación legislativa en materia tributaria sólo puede abarcar el Derecho tributario material o sustantivo en situaciones de emergencia y únicamente en cuanto al elemento cuantificante de la obligación tributaria, nunca respecto de cuestiones materiales o de fondo, dentro de pautas expresas y límites precisos contenidos en la ley sancionada por el Congreso, en la cual deberá definirse indubitablemente la política legislativa y el marco de acción del reglamento delegado”.

Así las cosas, la cuestión debe ser analizada a la luz de las especificaciones recogidas en el nuevo artículo 76 de la Constitución Nacional, por el cual “se prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública, con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca”.

Desde nuestra óptica, las disposiciones tributarias sustantivas difícilmente puedan ser subsumibles dentro del giro del artículo 76, cuando alude a “materias determinadas de administración”. A su vez, el otro supuesto contemplado en el artículo, “emergencia pública”, podría conducir, igualmente, a descartar la delegación impropia en el campo del Derecho tributario material, más aún si nos valiéramos de una interpretación sistemática que computara que la actual Constitución ha descartado la procedencia del dictado de “decretos por razones de necesidad y urgencia”, en materia penal, tributaria, electoral o en lo concerniente al régimen de partidos políticos.

Sobre la base de las consideraciones efectuadas, en la parte final del párrafo precedente, y equiparando la emergencia pública, con una situación configurante de un cuadro de

necesidad y urgencia, bien podríamos concluir sosteniendo, que lo que no puede hacer el Presidente de la Nación ejercitando sus facultades legislativas excepcionales —mediante reglamentos de necesidad y urgencia—, tampoco puede realizarlo en virtud de reglamentos delegados.

De todos modos, como lo hemos afirmado en otra oportunidad²⁸, estimamos que en circunstancias excepcionales de emergencia pública es posible admitir la delegación impropia en el campo tributario sustantivo cumplidos los requisitos que a continuación se indican y dentro de determinados límites:

1º) Que se verifique una situación efectiva de emergencia pública, que justifique la inmediatez y celeridad de la ejercitación del cometido por la rama ejecutiva, evitando las demoras propias del trámite parlamentario.

2º) Que la delegación impropia no abarque los elementos estructurales del hecho imponible, esto es, sus distintas dimensiones (material, personal, espacial y temporal), y sólo comprenda los aspectos cuantitativos de la obligación tributaria, o sea, los montos fijos, las alícuotas, las escalas, y en el caso de los gravámenes *ad valorem*, el establecimiento de sus bases imponibles. Igualmente apreciamos que es factible habilitar a la Administración para que decida, bajo ciertas circunstancias, la suspensión en la aplicación de los tributos, con carácter transitorio. Ello así, porque sólo en tales supuestos es posible que los cuerpos legislativos establezcan las bases, el marco o el margen dentro del cual habrá de desenvolverse el Departamento Ejecutivo.

3º) Que la delegación impropia se cña a aquellos gravámenes que efectivamente requieran de la adopción de adecuaciones periódicas durante la emergencia, razón que justamente fundamenta que se flexibilice el principio de reserva de ley.

4º) Que la política legislativa sobre el punto, o las bases de la habilitación, estén suficiente y claramente definidas, estableciéndose los criterios y parámetros mínimos y máximos dentro de los cuales puede operar el Departamento Eje-

²⁸ Casós, José O., "Reserva de ley en materia tributaria y la reforma constitucional de 1994", en *Doctrina Tributaria Ezequiel*, número extra 173, pp. 344 y sigs., en particular pp. 356 y sigs.

cetivo, puntualizando a resultados de qué condiciones quedará habilitado para dictar los reglamentos motivados en la delegación impropia.

5º) Que siendo los órganos depositarios de la voluntad general los titulares del poder tributario, la modalidad a través de la cual puedan habilitar a los departamentos ejecutivos para practicar los ajustes cuantitativos en la aplicación de ciertas leyes fiscales sea, en todos los casos *pro tempore*, esto es, con plazo fijo para su ejercicio, tal cual lo demanda el artículo 76 del Estatuto Fundamental.

6º) Que se cumplan todas las formalidades establecidas en la Constitución Nacional y en su caso en las Constituciones provinciales. Para el supuesto del Gobierno Central, deberá contarse con el refrendo del jefe del Gabinete de Ministros y el consiguiente control de la Comisión Bicameral Permanente.

Computados los recaudos enunciados precedentemente, y confrontados con el artículo 130 de la Ley Provincial de Educación, todo nos conduce a concluir que estamos en presencia de una manifiesta y palmaria inconstitucionalidad, por contener una delegación prohibida por la Ley Suprema que importa conceder al gobernador de la provincia de Buenos Aires facultades extraordinarias, fulminadas de nulidad insanable por el artículo 29 de la Constitución de la República. Ello resulta evidente en tanto se tenga en cuenta:

a) Que se ha delegado en el Ejecutivo Provincial la facultad de definir y regular el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes, con alcance integral, sin invocar siquiera que tal abdicación de poder por parte de la Legislatura, responda a una situación de emergencia pública. Más allá que la alegación referida, tampoco hubiera bastado para justificar un desplazamiento *in totum* de las potestades impositivas en favor de otro poder local, máxime cuando el declinante es el órgano depositario de la voluntad general y titular nato del poder tributario.

b) Que la delegación no se ha limitado a aspectos cuantitativos del tributo, sino a todos sus elementos estructurales. La insuficiente intervención de la Legislatura Provincial, queda patentizada a través de la simple compulsión de la última regulación vigente del Impuesto Sucesorio en la provincia de Buenos Aires, el cual, en el Código Fiscal (t.o. 1976), Libro II, Título III, requirió de seis capítulos, y de cuarenta y un

artículos, del 116 al 156, ambos inclusive. Alguno de ellos con numerosos incisos, como el artículo 118 sobre transmisiones gravadas —con nueve—, el artículo 121 relativo a integración de la transmisión imponible —con ocho—, el artículo 129 referente a determinación del valor de los bienes —con dieciocho— y el artículo 148 sobre exenciones —también con dieciocho—, a lo que cabe sumar los artículos 8º, 9º y 10 de la Ley Impositiva de ese mismo año.

La necesidad de tratamientos y definiciones precisas para legislar el impuesto, también se comprueba, si recorremos las disposiciones de la ley 20.632²⁹, por la cual se regulaba en el ámbito de la Capital Federal el *Impuesto al Enriquecimiento Patrimonial a Título Gratuito*, desde que debió valerse de treinta y dos densos y extensos artículos.

c) El *Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes* no es, justamente, de aquellos gravámenes que requieren de adecuaciones periódicas durante la emergencia, como ocurre, en cambio, con la imposición al comercio exterior o a los consumos.

d) La Ley Provincial de Educación no fija, como hubiera sido menester, las bases de la habilitación con suficiencia y claridad, ni en lo cuantitativo consigna parámetros sobre impuestos mínimos o máximos, circunstancia que también invalida el impuesto que en tales condiciones se establezca.

e) Si bien la norma provincial, por el artículo 134, con alcance general, pone a cargo del Poder Ejecutivo la obligación de reglamentar la ley en el plazo de sesenta días de su entrada en vigencia, tal disposición difícilmente pueda conciliarse con una habilitación *pro tempore*, fundada en la emergencia.

Debe tenerse presente que la doctrina constitucional que hemos venido tratando, y que dimana de nuestra Ley Fundamental, proyecta en plenitud sus conclusiones en el ámbito provincial. Por un lado, ya que a tenor del artículo 5º del Estatuto Supremo, se dispone: "*Cada provincia dictará para sí una Constitución bajo el sistema representativo republicano, de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional ...*", a lo que cabe agregar que el artículo 31 del mismo ordenamiento consagra: "*Esta Consti-*

²⁹A.D.L.A., t. XXXIV-A, ps. 124 y sigs.

tución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras, son la ley suprema de la Nación; y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ella, no obstante cualquier disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales, ...". Y por el otro, que como corolario de tales prescripciones la Constitución de la provincia de Buenos Aires, según reforma de 1994, en su artículo 45, ha dejado establecido: "*Los poderes públicos no podrán delegar las facultades que les han sido conferidas por esta Constitución, ni atribuir al Poder Ejecutivo otras que las que expresamente le están acordadas por ella*". reproduciendo el anterior artículo 33 de la Constitución de 1934⁴⁰.

Todos los desarrollos precedentes nos permiten concluir en este aspecto, afirmando, en forma categórica, que el reglamento que dicte el Departamento Ejecutivo provincial para poder implementar el *Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes* en dicha jurisdicción, será manifiestamente inconstitucional, y así deberá decretarlo cualquier tribunal de justicia independiente, que no se aparte de los principios jurídicos basales —reserva de ley tributaria, separación de poderes y seguridad jurídica—, en que se asienta la República, ni la doctrina reiterada desde antiguo y consolidada en sucesivos pronunciamientos de nuestro máximo tribunal.

III. EL IMPUESTO A LA TRANSMISIÓN GRATUITA DE BIENES EN LA ARGENTINA

Trataremos de historiar aquí, brevemente, el papel que ha tenido el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes en nuestro ordenamiento financiero, desde su nacimiento hasta su abrogación. También haremos referencia al intento de reimplantarlo como impuesto nacional sujeto a coparticipación, distribuyéndose sólo entre las provincias, el entonces Territorio Nacional de Tierra del Fuego, y la Municipalidad de la ciudad de Buenos Aires, iniciativa que llegara a tener media sanción legislativa.

⁴⁰ A.D.L.A., t. XVI-B, ps. 1467 y sigs.

1. *Período colonial*

Según Carlos M. Giuliani Fenouge⁴¹, en las colonias españolas, el impuesto sucesorio tuvo su antecedente en el "Reglamento para la cobranza de la contribución temporal sobre los legados y herencias en las sucesiones transversales", y fue implantado por la Real Cédula del 11-VI-1801, mandada a observar en el Virreinato del Río de la Plata por el Virrey del Pino, el 6-X-1803.

Fue un módico impuesto que operaba con las siguientes tasas: 1) sucesiones entre cónyuges 1%; 2) sucesiones entre colaterales 2%; 3) sucesiones a favor de extraños 4%, y 4) transmisiones de mayorazgos, vínculos, patronatos de legos u otros de su clase 50% de la renta.

A su vez, se encontraban exentas: a) las herencias diferidas a ascendientes o descendientes en línea recta; b) los legados al alma del testador; c) las herencias de las personas que acreditaron haber pagado un tributo personal existente, y d) las sucesiones que no alcanzaran los dos mil pesos.

2. *Gobierno patrio*

Producida la Revolución de Mayo de 1810, el Gobierno Patrio, por decreto del 30-IX-1812, ratificó la vigencia del Reglamento Colonial, determinando que las herencias entre cónyuges también quedaban exentas⁴².

Por resolución del 13-VIII-1817, se afectó el recurso para "ser dotados los maestros que han de presidir a los Estudios del Colegio, antes llamado de San Carlos"⁴³, inaugurándose una tradición reiteradamente seguida con posterioridad, en virtud de la cual el producido del apuntado impuesto se afectó a la rama educativa.

Durante el desarrollo de la Guerra de la Independencia, el Congreso General, por decisión tomada el 18-IV-1819⁴⁴, dispuso

⁴¹ Giuliani Fenouge, Carlos M., *Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes - Doctrina, Legislación Nacional y Extranjera, Jurisprudencia Argentina y Norteamericana*, El Ateneo, Buenos Aires, 1937, ps. 31 y sigs.

⁴² Giuliani Fenouge, Carlos M., *op. cit.* en nota 41, p. 32.

⁴³ *Ibidem*.

⁴⁴ *Ibidem*.

que el Reglamento Colonial para la cobranza de la contribución sobre legados y herencias en sucesiones transversales, sólo regiría para el caso en que los herederos fueran americanos, ya que cuando se tratara de herencias de españoles europeos a favor de no americanos, se pagaría una contribución equivalente al 50% del monto del acervo, lo mismo que en el caso de institución de legados al alma del testador.

3. *Gravámenes sucesorios provinciales anteriores a la Organización Nacional*

En los debates que tuvieron lugar en la ciudad de Santa Fe, con motivo del Congreso Constituyente que habría de sancionar nuestro Estatuto Fundamental, puede leerse en las actas de sesiones, que el convencional José Benjamín Gerostiaga, a cargo del Informe de la Comisión de Negocios Constitucionales, en la sesión del 23-IV-1853, dio cuenta de la aplicación del impuesto sucesorio como gravamen local. Así relató, al preguntarse sobre los recursos que se dejaban a las autoridades provinciales luego de la nacionalización de las rentas aduaneras, que por la lectura de los periódicos de aquella ciudad, se había informado de la significación que tenían para las rentas de la provincia de Santa Fe "los derechos de patente, papel sellado, corrales, impuesto sobre herencias, boletas de marcas, multas policiales y contribución directa"⁴⁵, los que importaban, excluyendo los derechos de importación y exportación, la mitad de los ingresos de la apuntada provincia, de donde resulta, no sólo la existencia del impuesto sucesorio, sino que se lo distinguía y ubicaba dentro del catálogo de los más importantes recursos de esa jurisdicción.

A su vez, Carlos M. Giuliani Fonrouge⁴⁶ ha historiado el desenvolvimiento del impuesto a la herencia en las provincias cuando las mismas, luego de 1820, recobraron en plenitud las facultades que habían encomendado inicialmente a las autoridades centrales, haciendo una relación del grava-

⁴⁵ Ravignani, Emilio, *Asambleas Constituyentes Argentinas (seguidas de los textos constitucionales, legislativos y pactos interprovinciales que organizaron políticamente la Nación)*, T. II, Segunda Parte, Procer, Buenos Aires, 1937, ps. 563 y sigs.

⁴⁶ Giuliani Fonrouge, Carlos M., *op. cit.* en nota 41, ps. 33 y sigs.

men, en el período previo a la organización constitucional. Relató así, las características con que adoptaron el tributo las provincias de Buenos Aires, Córdoba, Entre Ríos y Jujuy. Los rasgos más comunes que tuvo el impuesto en tal etapa embrionaria, fueron: a) 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; y c) su destino tuvo afectación específica, particularmente, en fomento de las escuelas de primera enseñanza.

4. *Gravámenes sucesorios provinciales posteriores al año 1853*

Ya sancionada la Constitución de 1853, el gravamen siguió rigiendo como recurso local, extendiéndose a las originarias catorce jurisdicciones provinciales.

Los ocho Territorios Nacionales provincializados, al iniciarse la segunda mitad de este siglo, también integraron su cuadro rentístico con el impuesto sucesorio, bajo la denominación entonces preponderante de *Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes*.

5. *El Impuesto Sucesorio en la Capital Federal y Territorios Nacionales*

Luego de federalizarse la ciudad de Buenos Aires, prontamente se sancionó la ley 1420⁴⁷, de Educación Común, por cuyo artículo 44, y como integrantes del Tesoro común de las Escuelas se contempló, por el inciso 11, un gravamen del 5% a toda sucesión entre colaterales, con excepción de hermanos, mientras que por el inciso 12, se estableció otro, con la tasa del 10% a las herencias o legados entre extraños, como a toda institución a favor del alma del testador, o de establecimientos religiosos, siempre, en ambos incisos, que la sucesión excediera de mil pesos moneda nacional y fuera abierta en jurisdicción de la Capital, Territorios y Colonias nacionales.

El apuntado gravamen fue posteriormente sustituido por una Ley de Impuesto a la Herencia, que brindó tratamiento unitario al tributo, en dieciséis artículos, manteniendo su afectación específica. Ello ocurrió con motivo de la sanción de la

⁴⁷ A.D.L.A., Complemento 1881-1888, ps. 126 y sigs.

ley 4855⁴⁸, por la cual se gravó toda transmisión por causa de muerte o donación de bienes situados en la Capital y Territorios nacionales, desde el 1º-I-1906, con un impuesto sobre el monto de cada hijuela, legado o donación, con escalas progresivas en función del importe transmitido y de la relación de parentesco entre el causante y el beneficiario.

El impuesto sucesorio sufrió, a lo largo de su vigencia, diversas modificaciones legislativas. Su última regulación en tal jurisdicción fue la sancionada por la ley 11.287⁴⁹, y su postrer texto ordenado correspondió al año 1972⁵⁰.

6. *El Impuesto Sustitutivo del Gravamen a la Transmisión Gratuita de Bienes*

En el año 1951 se sancionó la ley 14.060⁵¹, por cuyo artículo 5º se estableció, con carácter transitorio, el *Gravamen Sustitutivo del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes*. El mismo se aplicaría en todo el territorio de la Nación, alcanzando a las sociedades de capital en forma anual, y a la tasa del 1% sobre el capital y reservas. La aplicación, percepción y fiscalización del mismo quedó a cargo de la Dirección General Impositiva, determinándose que su producido se distribuiría entre los distintos fiscoes, sobre la base del principio de la radicación económica de los bienes detentados por las sociedades.

Correlativamente con el establecimiento de este gravamen, se modificó el régimen de los impuestos locales a la transmisión gratuita de bienes, excluyendo las inversiones en acciones en la determinación del haber sucesorio.

La medida tuvo el propósito de combatir y compensar las evasiones en el impuesto a la herencia, originadas en el régimen de anonimato accionario, resultante de la ley 13.925⁵². En tales circunstancias, los posibles causantes transferían el grueso de su patrimonio a sociedades de capital, para posibilitar, mediante su no inclusión en el activo de las herencias,

⁴⁸ A.D.L.A., Complemento 1889-1919, ps. 684 y sigs.

⁴⁹ A.D.L.A., Complemento 1920-1940, ps. 163 y sigs.

⁵⁰ A.D.L.A., t. XXXII-C, ps. 3513 y sis.

⁵¹ A.D.L.A., t. XI-A, ps. 184 y sigs.

⁵² A.D.L.A., t. X-A, ps. 72 y sigs.

la incidencia del gravamen sucesorio, lo que explica que al impuesto que se creaba se lo denominara "sustitutivo".

7. Derogación del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes en jurisdicción nacional como consecuencia de la sanción del Impuesto al Patrimonio Neto

Con la sanción de la ley 20.046⁸³, por su Título V, artículo 5º, se estableció el *Impuesto al Patrimonio Neto*, por el término de diez años, desde el 31-XII-1972. El mismo resultaba aplicable en todo el territorio de la Nación a las personas físicas y a las sucesiones indivisas. Correlativamente, por el Título VII, artículo 7º, se dejó derogado, a partir del 1º-I-1973, la Ley de Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes (t.o. 1972).

En la Nota al Poder Ejecutivo, acompañando el proyecto de ley, se dejó indicado, que junto con la implantación del Impuesto al Patrimonio Neto se derogaba el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes, en razón de diversos fundamentos que seguidamente se explicitaban. Así, se indicó que el último de los gravámenes había perdido sustento, ya que la realidad económica indicaba que sólo los patrimonios de pequeña y mediana envergadura quedaban alcanzados, como consecuencia de la adopción de formas jurídicas que permitían a los grandes patrimonios la elusión del gravamen, lo que lo tornaba altamente regresivo. Se hizo notar también, que el impuesto abrogado debía afrontarse en el momento más difícil por el que solía atravesar el haber patrimonial, "ya que desaparecido el causante, se pierde la continuidad en la obtención de riquezas y se enfrenta a la sucesión con el serio problema de enajenar parte del haber sucesorio a los fines de su cumplimiento". Se anticipaba, por último, que era "de esperar que las provincias" asumieran "similar actitud respecto de los tributos locales con igual base de imposición", procediendo a derogarlos.

⁸³ A.D.L.A., t. XXXIII-A, ps. 65 y sigs.

8. *Reimplantación del Impuesto Sucesorio en jurisdicción nacional bajo la denominación de Impuesto al Enriquecimiento Patrimonial a Título Gratuito*

La ley 20.632⁵⁴ reimplantó, en jurisdicción de la Capital Federal, la gravabilidad de las herencias, legados y donaciones, a partir del 1°-I-1974.

El nuevo tributo pasó a denominarse *Impuesto al Enriquecimiento Patrimonial a Título Gratuito*.

La ley se originó en un proyecto del Poder Ejecutivo, que fue tratado en la Cámara de Diputados en las sesiones del 4 y 13 de diciembre de 1973, aprobándose en la segunda de ellas. Considerado por la Cámara de Senadores, ésta lo aprobó con modificaciones en la sesión del 21 de diciembre del mismo año, volviendo en revisión a la Cámara Baja, la que le dio sanción definitiva en la sesión del 27 de diciembre de dicho año.

Un hecho saliente del nuevo régimen fue abarcar dentro del objeto del impuesto a las acciones, cuotas o participaciones sociales y otros valores mobiliarios representativos de su capital, lo que se complementó con otras medidas legislativas orientadas a asegurar la nominación de los apuntados títulos.

9. *Derogación de los impuestos sucesorios en el orden nacional y provincial, como consecuencia de la nueva legislación sobre Impuesto al Patrimonio Neto*

Sancionada la ley 21.282⁵⁵, se estableció con carácter de emergencia, por el término de diez ejercicios fiscales, a partir del 31-XII-1975 inclusive, un gravamen que se aplicaría en todo el territorio de la Nación, llamado a recaer sobre el patrimonio neto al 31 de diciembre de cada año, integrado, total o parcialmente, por bienes situados en el país, de las personas físicas y las sucesiones indivisas, cualquiera que fuere el lugar de su domicilio o radicación.

Juntamente con el nuevo gravamen, por el artículo 19, se derogó la ley 20.632 de Impuesto al Enriquecimiento Patrimonial a Título Gratuito, desde la fecha de publicación

⁵⁴ A.D.L.A., t. XXIV-A, ps. 124 y sigs.

⁵⁵ A.D.L.A., t. XXVI-B, ps. 1947 y sigs.

de la ley para los actos entre vivos, y desde el 1^o-I-1974, en el caso de transmisiones por causa de muerte o ausencia con presunción de fallecimiento.

El Mensaje suscripto por el entonces Ministro de Economía, reprodujo las mismas consideraciones que se habían vertido en oportunidad de decidirse la anterior derogación del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes por la ley 20.046.

La participación que le cupo al entonces titular de la Cartera Económica, Dr. José Alfredo Martínez de Hoz, en la abrogación retroactiva del gravamen, fue motivo de suspicacias, desde que su padre había fallecido el 26 de marzo de 1976, lo que originara mucho tiempo después —en el año 1984—, una carta de lectores del funcionario publicada en el diario *La Nación*²⁶, en la cual explica las razones —por las que la apuntada medida en nada habría influido en la situación de la herencia recibida.

Un hecho representativo de lo que hemos denominado "unitarización tributaria compulsiva"²⁷, fue el constituido por el artículo 20 de la apuntada ley 21.282, en tanto dispuso: "*El Ministerio del Interior requerirá de las jurisdicciones provinciales la derogación de los tributos locales que gravan las transmisiones gratuitas de bienes*", sólo explicable en el obrar de un gobierno *de facto* y en una actitud de desprecio absoluto a la Constitución Nacional.

En cumplimiento de la directiva indicada en el párrafo precedente, la provincia de Buenos Aires por la ley 8604²⁸, derogó el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes, legislado en el Título Tercero, Libro Segundo, del Código Fiscal (t.o. 1978), y los artículos 8^o, 9^o y 10 de la Ley Impositiva de ese año, con vigencia a partir del 1^o-I-1976 para las transmisiones por causa de muerte y, para las restantes, a partir de la publicación de la ley en el *Boletín Oficial*, la que se produjo el 20-V-1976.

²⁶ Diario *La Nación* del 24-III-1984, Primera Sección, p. 6.

²⁷ Casás, José O., "Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento", en *rev. Derecho Tributario*, t. X, ps. 1 y sigs., en particular p. 9.

²⁸ A.D.L.A., t. XXXVI-B, ps. 1482 y sigs.

10. Iniciativa de reimplantación del Impuesto al Enriquecimiento Patrimonial a Título Gratuito, como tributo nacional íntegramente coparticipado a las jurisdicciones locales.

Por Mensaje n° 758, del 30-IV-1985²⁸, el entonces Presidente de la Nación, Raúl R. Alfonsín, remitió al Congreso de la Nación, un proyecto de impuesto de emergencia, por diez años contados desde la fecha de su publicación, de cuyo producido coparticiparían únicamente las provincias, el entonces Territorio Nacional de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur y la Municipalidad de la ciudad de Buenos Aires, por el cual se gravarían los enriquecimientos patrimoniales obtenidos a título gratuito por personas físicas o de existencia ideal —incluyendo sociedades, asociaciones, entidades y cualesquiera otros sujetos de derecho—, en tanto tales enriquecimientos provinieran de bienes situados en el país y tuvieran por causa algunos de los hechos o de los actos normativamente previstos para tal fin.

El gravamen proyectado respondía al definido propósito de mejorar la equidad y progresividad del sistema tributario, estableciendo montos mínimos no imponibles actualizables, para dejar al margen del impuesto a los enriquecimientos que no denotaran cierta capacidad contributiva; se gravaba en cabeza de los beneficiarios, en razón de las herencias, legados, donaciones, renunciaciones de derechos hereditarios o creditarios, o las percepciones por causa de muerte del capital asegurado; se establecían escalas progresivas en función del monto del beneficio y del grado de parentesco; se trataba de dotar de la mayor simplicidad posible a los mecanismos determinativos y de recaudación, sometiendo el impuesto a reglas que lo asimilaban a los demás tributos de autodeclaración; se lo regía por la Ley Nacional de Procedimientos Tributarios; y el alcance cuantitativo de la obligación tributaria se fijaba a través de una declaración única jurada, dada la extensión nacional del tributo, desligando el juicio sucesorio del proceso determinativo.

²⁸ *Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados, Sesiones Ordinarias, 34ª Sesión, continuación de la 19ª Sesión Ordinaria del 26 y 27 de septiembre de 1985, T. IX, Imprenta del Congreso de la Nación, Buenos Aires, 1986, pp. 6245 y sigs.*

La iniciativa, con modificaciones, fue despachada favorablemente por la Comisión de Presupuesto y Hacienda de la Cámara de Diputados, con disidencia parcial del legislador José A. Furque, suscribiendo el Informe de la mayoría el diputado por la Capital Federal, Jesús Rodríguez⁸⁰.

El proyecto resultó aprobado por la Cámara Baja, prácticamente sin oposición ni debates, en la sesión del 26 y 27 de septiembre de 1985, recogíendose las observaciones del diputado Furque⁸¹.

La falta de tratamiento en tiempo oportuno por la Cámara de Senadores del proyecto con media sanción, produjo la caducidad del trámite parlamentario.

IV. PELIGROS Y VENTAJAS DE LA REDIMPLANTACIÓN DEL IMPUESTO A LA TRANSMISIÓN GRATUITA DE BIENES. REQUISITOS PARA UN ADECUADO FUNCIONAMIENTO EN UN ESTADO FEDERAL

Bajo un título en que se invierten los términos aquí propuestos, y en que se aludía a "Ventajas y peligros del Impuesto Sucesorio", Carlos M. Giuliani Fonrouge, en el Capítulo III de su libro sobre el *Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes*⁸², desarrolló los argumentos que han vertido defensores y detractores del tributo.

Aquí, también nosotros abordaremos las críticas que, corrientemente, se formulan a los impuestos sucesorios, y seguidamente los fundamentos que, en nuestro parecer, justifican su reimplantación actual en la Argentina, sugiriendo, igualmente, las modalidades que debería reunir para un mejor funcionamiento, atendiendo, sobre todo, a la forma de Estado federal asumida por la Constitución.

⁸⁰ *Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados*, op. cit. en nota 69, ps. 6334 y sigs.

⁸¹ *Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados*, op. cit. en nota 69, ps. 6254 y ss., y 6519 y sigs.

⁸² Giuliani Fonrouge, Carlos M., op. cit. en nota 41, ps. 71 y sigs.

1. Peligros del Impuesto Sucesorio

Quien mejor ha resumido, en fecha reciente, las observaciones que se pueden formular al Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes, ha sido nuestro maestro, el académico Horacio A. García Belsunce, en un artículo publicado en el diario *La Nación*⁴³. Según el destacado tributarista, las invocaciones a la equidad que realizan los impulsores de la restauración del impuesto, sobre la base de su carácter directo, no advierten que tal medida, habida cuenta de la baja incidencia recaudatoria que se le reconoce, resulta ineficaz para modificar la acentuada regresividad del sistema tributario argentino; la capacidad de pago que lo fundamenta se desentiende de la capacidad contributiva efectiva de los responsables, la cual varía si el beneficiario ha contado con recibir la transmisión, o si la herencia es puramente inesperada y de cuantía, ya que en este último caso habrá efectivamente una capacidad de pago muy alta por unidad monetaria recibida, comparada con la que denotan herencias de la misma magnitud y de la cual son beneficiarios huérfanos y viudas necesitados; la redistribución de la riqueza que propicia, igualmente se ha alcanzado, y de manera menos traumática, conforme a los preceptos del Código Civil, que se han convertido en un eficaz medio para dividir las herencias; el impuesto impacta desfavorablemente en el ahorro y la inversión, alentando el consumo; algunos autores que lo conciben fuertemente progresivo, participan de la idea de utilizarlo como un medio para cercenar, e incluso, eliminar el derecho de propiedad; su aplicación genera dificultades, en innumerales situaciones, como las que se producen frente a los llamados "regalos de costumbres"; su impacto, de no usarse un sistema integrado y de promediación con la renta de varios ejercicios, se convierte en una penalidad grave para el beneficiario del enriquecimiento; y, finalmente, el apuntado impuesto, atenta contra el principio de economía de la recaudación, en cuanto implica la creación de mecanismos de determinación, cobro, verificación y fiscalización costosos, frente a lo exiguo del rendimiento estimado.

Del mismo modo se afirma, en cuanto a la capacidad de pago, que el impuesto sucesorio hace abstracción de la capa-

⁴³ García Belsunce, Horacio A., "El impuesto a la transmisión gratuita de bienes", en diario *La Nación* del 26-V-1986, Sección Economía-Mercurio, p. 14.

cidia real del responsable, desentendiéndose de la que pudiera exhibir tal sujeto antes y después de producirse el enriquecimiento a título gratuito.

Se destaca también, que los impuestos patrimoniales en sus distintas variantes (Impuesto Sustitutivo del Gravamen a la Transmisión Gratuita de Bienes, e Impuesto al Patrimonio Neto en sus versiones conforme a las leyes 20.046 y 21.284), fueron concebidos para reemplazar los impuestos hereditarios, según resulta de los antecedentes parlamentarios de la ley 14.060, y de los mensajes de las restantes dos leyes individualizadas en el presente párrafo. Por ello, la coexistencia de ambas contribuciones se convertiría en un exceso fiscalista inadmisibles⁶⁴.

Conforme lo expresa Vicente Oscar Díaz⁶⁵, se comprueba en el Derecho comparado una tendencia actual a sustituir los impuestos sucesorios por un tributo complementario a la renta y al gasto, método que, además de atender mejor a la realidad económica y social moderna, posiblemente disminuiría algunos de los efectos negativos de esta imposición.

En cuanto al costo de recaudación, los datos obtenidos más recientemente durante la vigencia de los impuestos sucesorios en la Argentina, demostrarían no sólo una magra recaudación, sino también un alto costo para la administración fiscal, equivalente a casi un tercio de su producido⁶⁶.

Desde otro ángulo, la determinación del gravamen produciría una sustancial prolongación de los expedientes sucesorios, dificultando la administración y disposición de los bienes objeto del tributo⁶⁷.

La aplicación del impuesto conduciría a resultados inequitativos, pesando fundamentalmente sobre la riqueza inmo-

⁶⁴ Diario *La Nación*, editorial central del 19-V-1985, publicado bajo el título "El impuesto a la herencia", Primera Sección, p. 8.

⁶⁵ Díaz, Vicente Oscar, "Reflexiones acerca de una posible reimplantación del impuesto a las transmisiones patrimoniales a título gratuito", Sección: "Actualidad Impositiva", *La Información*, t. XLVIII, ps. 688 y sigs., con cita de *The Structure and Reform of Direct Taxation, Report of a Committee chaired by professor J. Meade, Institute for Fiscal Studies*.

⁶⁶ Diario *La Nación*, editoriales cit. en notas 58 y 64. Igualmente v. Horacio A. García Beltruce, art. cit. en nota 63.

⁶⁷ Diario *La Nación*, editorial cit. en nota 64.

biliaria o sobre otros bienes registrables, frente a una casi segura evasión cuando el acervo del causante se encuentre compuesto por dinero, divisas, joyas o títulos al portador⁶⁸.

En el caso de transmisión de acciones de sociedades anónimas, de tomarse en cuenta para determinar la base imponible, cuando cotizan en Bolsa dicho valor, y en los demás casos el resultante de la contabilidad de las empresas, se consagrará una marcada desigualdad de trato⁶⁹.

Desde el punto de vista de las inversiones extranjeras de reimplantarse el impuesto, se reducirían las ventajas comparativas del país para recibir capitales foráneos, ya que en muchos otros el tratamiento fiscal ha tendido a ablandarse⁷⁰. Tal situación se agravaría sensiblemente de contemplarse un "recargo por ausentismo", como ocurriera tradicionalmente en la Argentina. En tal sentido, puede consultarse el artículo 30 de la ley 11.287 (según texto de su ordenamiento originario), artículo 19 de la ley 20.632, y artículo 31 de la normativa con sanción legislativa por la Cámara de Diputados en el año 1985.

2. Ventajas del Impuesto Sucesorio

En nuestro país, tanto Carlos M. Giuliani Fonrouge⁷¹ como Dino Jarach⁷², se han ocupado de enumerar las ventajas que se derivan de aplicar un Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes, criterio que, en sus lineamientos generales, también suscribimos. En la doctrina comparada, basta citar, en igual sentido, las opiniones de John F. Due⁷³ y Fritz Neumark⁷⁴.

⁶⁸ Diario *La Nación*, editorial cit. en nota 64.

⁶⁹ Diario *La Nación*, editorial cit. en nota 64.

⁷⁰ Diario *La Nación*, editorial cit. en nota 64.

⁷¹ Giuliani Fonrouge, Carlos M., op. cit. en nota 41, pá. 78 y sigs.

⁷² Jarach, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 1ª reimp. de la 1ª ed., Cangallo, Buenos Aires, 1985, pá. 729 y sigs., en particular pá. 735 y sigs.

⁷³ Due, John F., *Análisis Económico de los Impuestos*. En el *Cuadro General de las Finanzas Públicas*, 2ª ed., El Ateneo, Buenos Aires, 1968, pá. 383 y sigs.

⁷⁴ Neumark, Fritz, *Principios de la Imposición*, a través de la consideración del impuesto de sucesiones a la luz de cada uno de los principios que se desarrollan, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.

Seguidamente, habremos de tratar los fundamentos en base a los cuales se auspicia la aplicación de impuestos al enriquecimiento patrimonial a título gratuito, como la refutación a las críticas más comunes que de ordinario se les formulan.

2.1. Aspectos constitucionales

2.1.1. Equidad

Todo sistema tributario debe tender a un reparto equitativo de las cargas públicas, más aún en nuestra República, cuyo Estatuto Fundamental, en su artículo 4º, consagra expresamente tal directiva en materia de contribuciones. Esto dicho sin desconocer que en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación coexisten dos familias de fallos; de un lado, unos pocos, conforme a los cuales la falta de equidad de los tributos se convierte en causal suficiente para decretar su invalidez constitucional; y de otro, un apreciable número de pronunciamientos, a cuyo tenor la equidad, entendida como la necesidad del tributo o ponderación de los resultados que produce en el contribuyente y en la comunidad, no es materia revisable en sede judicial.

Carlos M. Giuliani Fonrouge entiende que el gravamen sucesorio "es uno de los impuestos más justos, no solamente por percibirse en ocasión de un acrecentamiento patrimonial que no responde a ninguna actividad personal del contribuyente, sino también por su carácter casual y por responder a un caso evidente de aumento de la capacidad tributaria"⁷⁵.

Por su parte, Dino Jarach considera que "tanto el impuesto sobre el acervo global como los que gravan las asignaciones a herederos, legatarios o donatarios, satisfacen las exigencias de la equidad y justicia tributaria según las valoraciones predominantes"⁷⁶.

A su vez, Fritz Neumark, al referirse a un sistema fiscal ideal, en razón de ser fiscalmente productivo y de posible implementación, "justo", y económicamente racional, ha entendido que debe comprender necesariamente, pero también solamente, los siguientes impuestos: 1º) un impuesto general

⁷⁵ Giuliani Fonrouge, Carlos M., *op. cit.* en nota 41, p. 79.

⁷⁶ Jarach, Dino, *op. cit.* en nota 72, ps. 741 y sigs.

sobre la renta; 2º) un impuesto de sociedades; 3º) un impuesto general sobre el patrimonio; 4º) un impuesto sobre el volumen de ventas, concebido y aplicado como impuesto general de consumos; y 5º) "un impuesto de sucesiones"⁷⁷.

John F. Due, más allá de consignar algunas reservas al impuesto a herencias y donaciones, tal cual se lo ha implementado en los Estados Unidos de Norteamérica, señala que "desde el punto de vista de la equidad, la justificación fundamental de los impuestos sucesorios es el hecho de que la percepción de herencias, legados o donaciones representa un mejoramiento en el bienestar económico del beneficiario, que puede gravarse con justicia, ya que son relativamente pocas las personas afortunadas que perciben legados o donaciones de consideración en el transcurso de sus vidas", consiguientemente "existe plena justificación para gravar en forma adicional a quienes en verdad lo hacen", agregando que "siendo esos ingresos suplementos del rédito corriente, la imposición no interfiere con los niveles corrientes de vida"⁷⁸.

Debemos añadir que si bien la reimplantación del impuesto sucesorio, por sí sola no producirá el milagro de alterar las características que signan a nuestro sistema tributario y que lo ubican dentro de los más altamente regresivos, al menos importará un avance, poco significativo quizás, pero demostrativo de la intención de no abandonar el propósito de dotar, gradualmente, de mayor equidad a la distribución de las cargas públicas, proceso alentado, recientemente, por la incipiente recuperación de la *performance* recaudatoria de la restante imposición directa (vgr. ganancias y bienes personales).

2.1.2. Inaequitas maxima o confiscatoriedad

No debe perderse de vista que todo impuesto en principio equitativo, si se estructurara sobre la base de tasas marcadamente elevadas, o de escalas fuertemente progresivas, conducirá, paradójicamente, a lo que Roberto Tamagno⁷⁹ dio en denominar *inaequitas maxima*, esto es, a la afectación de la garantía constitucional del derecho de propiedad por confis-

⁷⁷ Neumark, Fritz, *op. cit.* en nota 74, p. 462.

⁷⁸ Due, John F., *op. cit.* en nota 73, p. 347.

⁷⁹ Tamagno, Roberto, *El Contribuyente - Sujeto Pasivo de la Obligación Tributaria*, ps. 46 y sigs., Ferrot, Buenos Aires, 1953.

cación. A tal respecto, cabe recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, a partir de la causa *Doña Rosa Melo de Cuzá, su testamentaria s/ inconstitucionalidad de un impuesto a las sucesiones en la provincia de Buenos Aires*⁸⁰, sentencia del 16-XII-1911, dejó establecido que todo impuesto a la transmisión de bienes por causa de muerte, que alcance a una parte sustancial de la propiedad o a la renta de varios años del capital gravado, constituye una verdadera exacción o confiscación prohibida por la Constitución Nacional, agregando "que el poder de crear impuestos está sujeto a ciertos principios que se encuentran en su base misma, y entre otros al de que ellos se distribuyan con justicia; habiéndose observado con fundamento que las imposiciones que prescindan de aquéllos, no serían impuestos sino despojo". El máximo tribunal trajo también en su apoyo, el criterio sustentado por la Corte Suprema de los Estados Unidos, la que, aplicando disposiciones menos explícitas que las nuestras, había sostenido en uno de sus fallos: "Si ocurriera alguna vez un caso en que bajo el nombre de impuesto progresivo o en otra forma se imponga una exacción arbitraria y confiscatoria, sería la oportunidad de considerar si el Poder Judicial puede otorgar amparo, aplicando los principios inherentes y fundamentales para la protección del individuo, aun cuando no haya para ello autoridad expresa en la Constitución".

En cuanto a los niveles de tasa de un impuesto a las herencias y donaciones, correlacionándolo con la capacidad contributiva, se hace necesario formular aquí una reflexión. Si bien la Corte Suprema de Justicia estableció desde antiguo, un tope máximo al tributo consistente en el treinta y tres por ciento del beneficio recibido⁸¹, de procederse a su reimplantación, deberá meditarse serenamente si tal limitación cuantitativa es suficiente, tomando en cuenta que cuando fue fijada, se lo concibió en un contexto económico diferente al actual, caracterizado por una baja presión fiscal global que toleraba

⁸⁰ Fallos, 115:111.

⁸¹ Causa, *José O.*, op. cit. en nota 17, Cap. V: "Garantías constitucionales comprometidas por extralimitación en la intensidad de la presión tributaria conforme a la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación computando un solo tributo sobre una única manifestación de riqueza", ps. 77 y sigs.

un impuesto sucesorio pronunciadamente elevado, mientras que la realidad de hoy es muy distinta, ya que exhibe una proliferación explosiva de tributos, los cuales en conjunto resienten y debilitan la capacidad contributiva y la efectiva posibilidad de pago de este nuevo gravamen.

2.1.3. Capacidad contributiva

Si bien nuestra Constitución no ha consagrado explícitamente el principio de capacidad contributiva, el mismo fluye inequívocamente de la doctrina de nuestro máximo tribunal a partir de las causas: *Ano Massotti de Busso y otras c/ provincia de Buenos Aires*⁸², sentencia del 7-IV-1947, y *Mario B. Gavina v. Provincia de Buenos Aires*⁸³, sentencia del 4 de diciembre del mismo año. Allí se arribó a la aludida regla por conducto de la garantía constitucional de la igualdad, entendiéndose que la misma se cumplía, en tanto se brindara igualdad de tratamiento tributario, a iguales, en iguales circunstancias de capacidad contributiva.

Queda ahora por ver si el impuesto sucesorio toma en cuenta o se desentiende de la capacidad contributiva de los sujetos llamados a pagarlo.

Señala Dino Jarach que el impuesto al enriquecimiento por vía de herencia, legado o donación, tiene la rara virtud de no ser trasladable, por lo menos del modo, o con los mecanismos que comúnmente conocemos y, en consecuencia, los contribuyentes percutidos son los efectivamente incididos, lo que recomienda el tributo en tanto, "dichos fenómenos de incremento del patrimonio evidencian una capacidad contributiva propia y peculiar de los sujetos gravados, que está constituida —en la mayoría de los casos— por una súbita modificación en su nivel patrimonial, sin que ello modifique los equilibrios del mercado"⁸⁴.

Bueno es admitir, de todos modos, que los impuestos sucesorios, en punto a una precisa captación de la capacidad contributiva "son susceptibles de perfeccionamiento, si se adecua la progresión, teniendo en cuenta el patrimonio pro-

⁸² Fallos, 207:270.

⁸³ Fallos, 209:431.

⁸⁴ Jarach, Dino, *op. cit.* en nota 72, p. 734.

pio del heredero”, como lo señalara el profesor Dino Jarach⁶⁵, pero tal metodología, sin duda conceptualmente correcta, conspiraría contra la simplificación que tanto se reclama en la determinación del gravamen, acrecentando, por lo demás, los ya elevados costos de recaudación y fiscalización que se denuncian.

Desde otra perspectiva, las observaciones que se le formulan por la distinta intensidad con que opera, captando en plenitud la capacidad contributiva, cuando las transmisiones vienen constituidas por bienes inmuebles o bienes muebles registrables, mientras que a menudo resulta ineficaz para capturar otras transmisiones, particularmente las de dinero efectivo, divisas, obras de arte, joyas o títulos al portador, fácilmente sustraibles del gravamen, si bien describen una desigualdad —en términos de resultado recaudatorio— al momento de gravar diversas manifestaciones de capacidad contributiva, tal argumentación no tiene suficiencia para descalificar el tributo, ya que en tal caso, la disparidad en la imposición no proviene de la ley, sino de la aplicación incorrecta que de ella se haga, en tanto se facilite o se consienta la evasión. Ello debe conducir a recoger —reinstalado el impuesto— el desafío de prevenir, evitar y castigar implacablemente los comportamientos omisivos y/o fraudulentos en que puedan incurrir o desplegar los responsables.

2.1.4. *La progresividad de las escalas y la disposición constitucional sobre proporcionalidad de las contribuciones*

Si bien la noción de proporcionalidad, como nota característica de los tributos, aparece en nuestra Carta Constitucional en los artículos 4º y 75, inciso 2º (texto según reforma de 1994), la interpretación de dichas disposiciones ha descartado que ellas proscriban la utilización de escalas progresivas, como las que de ordinario se utilizan en la imposición sucesoria, ya tomando en cuenta el monto del enriquecimiento, ya el grado de parentesco entre el causante y el beneficiario.

Debe recordarse al respecto, que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la causa *Don Eugenio Díaz Vélez c/*

⁶⁵ Jarach, Dino, *op. cit.* en nota 72, p. 342.

provincia de Buenos Aires *s/ inconstitucionalidad de impuesto*²⁸, sentencia del 20-VI-1928, admitió la utilización de escalas progresivas —en ese caso en el impuesto inmobiliario—, al entender que la proporcionalidad a que se refiere la Constitución, debe considerarse como proporcionalidad indeterminada a la riqueza, aproximándose también, con tal hermenéutica, al concepto de capacidad contributiva.

2.1.5. Igualdad

Son abundantes las observaciones que a menudo se formulan frente a los usuales o posibles tratamientos diferenciales a que pueden conducir los diversos modelos, proyectos y leyes de impuesto a la herencia. Ello ocurre desde el momento en que se establecen mínimos no imposables; se consagran exenciones, tales como la que comprende a la casa-habitación o a otros bienes transmitidos; se estructuran escalas diferentes, por un lado para ascendientes, descendientes y cónyuges, y por otro, para colaterales y terceros; se fijan recargos a no residentes en el país; o se adoptan dispares métodos para la valuación de los bienes transmitidos, según sean inmuebles, muebles, créditos, participaciones sociales, acciones —conforme coticen o no en Bolsa—, títulos, etcétera. A tal respecto, es bueno recordar que el legislador, sobre la base de ponderaciones de mérito, oportunidad o conveniencia, puede dispensar tratamientos diversos a la materia imponible y formar distintas categorías de contribuyentes, siempre que tales temperamentos no se sustenten en diferencias arbitrarias, no respondan a propósitos de hostilidad contra algunos individuos o clases de personas, ni encierren indebido privilegio personal o de grupo.

Asimismo, las consecuencias diversas que pudieran originarse, según que el acervo sucesorio se vea constituido por activos líquidos, o por empresas en funcionamiento, tampoco generan agravios sustentables mediante la invocación de la garantía constitucional de la igualdad, ya que ésta no habilita dichos planteos cuando la diversidad de resultados es consecuencia de la distinta conformación de los presupuestos fácticos subsumibles en las hipótesis de incidencia del tributo.

²⁸ *Fallos*, 151:359.

Es así, que los criterios calificadores que la ley pueda consagrar resultarán válidos salvo irrazonabilidad manifiesta, admitiéndose que las categorías y tratamientos que se establezcan se refieran primordialmente a consideraciones económicas, sin perjuicio de ser igualmente legítimas las fundadas en razones de conveniencia, justicia social o bien común, ajenas por tanto, a la simple medida objetiva de la capacidad contributiva de los responsables.

A este respecto, la fijación de adicionales o recargos en el caso de que el beneficiario del enriquecimiento sucesorio fuera residente en el exterior, mereció expresa convalidación jurisprudencial por parte de nuestro máximo tribunal. Así en la causa *Segundo Fernández Aguilera (sucesión)*⁸⁷, sentencia del 4-VI-1948, la Corte Suprema de Justicia de la Nación debió hacerse cargo del agravio planteado por los recurrentes, en el sentido de que el impuesto cobrado había absorbido entre el cuarenta y dos y el cuarenta y nueve por ciento del haber transmitido, si se consideraba el valor de los bienes resultantes de la venta judicial de ellos. Sobre el punto, en lo que aquí interesa, señaló la Corte "que el establecimiento de una categoría distinta con los ausentes tiene razón de ser en la naturaleza de la situación de que se trata, tanto que el límite máximo de la equidad de un impuesto desde el punto de vista de la garantía de la propiedad no puede ser el mismo para el contribuyente radicado en el país y para el que está domiciliado en el extranjero". De todos modos, si bien el Tribunal no acogió el planteo de inconstitucionalidad incoado, tampoco explicó, en dicho fallo, el monto máximo a que podía llegarse entre el impuesto y su respectivo adicional por ausentismo. Ello ocurrió, poco después, *in re: Eduardo A. Shepherd su sucesión*⁸⁸, sentencia del 22-XII-1948, oportunidad en que ratificó que correspondía, al momento de establecer el límite de lo que podía ser válidamente absorbido por el impuesto, hacer diferencias entre los contribuyentes domiciliados y los no domiciliados en el país, declarando que para quienes estaban radicados en el extranjero, era constitucionalmente válido un gravamen que insumiera hasta el cincuenta por ciento de lo transmitido.

⁸⁷ Fallos, 211:34.

⁸⁸ Fallos, 212:493.

Continuando con el recargo de ausentismo en el impuesto sucesorio, cabe recordar que luego del cambio de composición del Tribunal a resultados de la revolución triunfante de septiembre de 1955, se hizo abandono de la anterior doctrina. Así, el 2-V-1956, la Corte Suprema de Justicia al dictar sentencia en la causa *Carlos Vicente Ocampo*⁶⁹, ratificó que la discriminación hecha por el artículo 30 de la ley 11.287 entre herederos domiciliados en el país y herederos domiciliados en el extranjero no pugna con el principio de igualdad impositiva consagrado por el artículo 16 de la Constitución Nacional pero, puntualizando a continuación, que el recargo no podía ser ilimitado al extremo de conducir al aniquilamiento de la transmisión hereditaria cuando el beneficiario residía en el extranjero, con lo cual unificó la tasa máxima en las dos hipótesis —beneficiarios residentes y no residentes en el país— fijándola en ambos casos en el treinta y tres por ciento.

2.2. Aspectos económicos

Si bien son muchos los efectos económicos que puede producir un impuesto a las donaciones y sucesiones, nos detendremos solamente en aquéllos más importantes, inspirados fundamentalmente en la intención de refutar las críticas que de ordinario se suscitan cuando se aplican tales gravámenes.

2.2.1. Tutela del derecho de propiedad

Muy a menudo se indica que el impuesto sucesorio afecta severamente el derecho de propiedad, e incluso que la filosofía que lo inspira, al menos en algunos autores, se orienta decididamente a la destrucción del capital.

El desacierto de la observación precedente, según Carlos M. Giuliani Fonrouge⁷⁰, ha quedado demostrado por el simple transcurso del tiempo ya que, a pesar de la vigencia de los impuestos sucesorios en los países con economía libre, el capital no ha desaparecido. Agrega el autor que de admitirse tal tesis, la misma sería igualmente válida para los restantes

⁶⁹ Fallos, 234:129.

⁷⁰ Giuliani Fonrouge, Carlos M., op. cit. en nota 41, p. 71.

impuestos sobre la propiedad —ya se trate de los aplicados a los bienes singular o universalmente considerados—, no habiendo razón ninguna para particularizar el agravio sólo contra este tipo especial de imposición.

Debe agregarse igualmente, que el impuesto a las sucesiones grava enriquecimientos accidentales, estimándose que la incidencia del mismo, como término medio, se produce una vez cada treinta o treinta y cinco años, razón por la que también corresponde descartar que sea capaz de producir los efectos nocivos que sobre el derecho de propiedad pretenden adjudicársele.

Los detractores argumentan, asimismo, sobre la base de la situación que se produce en las herencias en que el bien o los bienes se transmiten del causante al cónyuge supérstite o a los hijos menores. A menudo en esta hipótesis, la transmisión del derecho de propiedad no representa un mejoramiento efectivo en el bienestar económico de los sucesores cuando ellos tenían un goce pleno de los bienes con anterioridad al perfeccionamiento del dominio a título propio.

El ejemplo brindado en el párrafo precedente tampoco es decisivo, ya que de estar los herederos en una posesión anticipada de la herencia, no se ve razón para que no afronten el pago del impuesto frente a una capacidad contributiva que nadie discute, y que se detentaba, incluso, con anterioridad al momento en que se hace efectivo el hecho imponible generador de la obligación de oblar el gravamen. Por lo demás, en el caso de los parientes próximos, el tributo opera con escalas atenuadas, sensiblemente inferiores que las aplicables a colaterales y terceros.

El impuesto también se justifica en vista a facilitar una mayor circulación de los bienes y propender a una más justa distribución de la riqueza.

Desde otro ángulo, la aplicación de un gravamen moderado a las transmisiones hereditarias importa, a su vez, una reafirmación del derecho de propiedad, entendido éste como comprensivo de la posibilidad de transmitir *mortis causa* los bienes poseídos, contrarrestando formulaciones doctrinarias orientadas lisa y llanamente a limitar el derecho sucesorio. Puede recordarse al respecto el pensamiento del filósofo Jeremy Bentham (1748-1832), para quien la transmisión de bienes hereditarios debía restringirse a los parientes próxi-

mes, suprimiéndose para las restantes hipótesis el derecho de suceder. A su vez, John Stuart Mill (1806-1873), opinaba que no resultaba censurable fijar un límite a lo que el individuo podía recibir a título de simple favor de sus semejantes, sin haber empleado o puesto en acción sus actividades, por lo cual, si bien el causante podía disponer libremente de sus bienes, el heredero no podía recibir más allá de lo necesario para una vida independiente. Por su parte, Eugenio Rignano⁸¹ llegó a propugnar que se acotara el derecho sucesorio con un impuesto con alícuotas proporcionalmente mayores sobre las herencias que a su vez ya habían constituido un beneficio sucesorio del causante, hasta absorber en pocas transferencias hereditarias el total del patrimonio heredado.

También entendemos que un impuesto sucesorio con escalas prudentemente bajas, podrá constituirse asimismo en un elemento impulsor del fraccionamiento de las grandes concentraciones de riqueza, contribuyendo a un mejor reparto de los bienes entre todos los integrantes de la sociedad, dando lugar a un aumento sensible del número total de propietarios, en interacción con las disposiciones de nuestro Código Civil que eliminó los mayorazgos y los fideicomisos.

Asimismo, corresponde tener presente, en el caso de inmuebles, que si el impuesto a la herencia puede llegar a exigir la venta de todos o de alguna parte de ellos, como lo señala Dino Jarach⁸², dicha posibilidad será tanto mayor cuanto más infructífera sea la propiedad. En tales circunstancias, mal puede hablarse de una agresión al derecho aquí considerado, siempre que se lo conciba, como ocurre actualmente, llamado a cumplir también una función social. Por lo demás, las ventas que en tales hipótesis se produzcan facilitarán el acceso a la propiedad de nuevas fuerzas emprendedoras, abaratando el costo de la tierra, que dejará de ser definitivamente aun bien especulativo, para convertirse efectivamente en un factor de producción.

⁸¹ Rignano, Eugenio, *En un Socialismo in Acuerdo con la Doctrina Económica Liberal*, Beca, Torino, 1901; trad. al inglés con el título *The Social Significance of the Inheritance Tax*, Knopf, New York, 1924, p. 115; según cita de Dino Jarach en *op. cit.* en nota 72, p. 731.

⁸² Jarach, Dino, *op. cit.* en nota 72, p. 738.

2.2.2. Subsistencia de las empresas en funcionamiento

Se ha indicado que la aplicación del impuesto sucesorio puede conspirar contra la subsistencia de las empresas en funcionamiento, conduciendo a menudo a la disolución de las mismas.

Sobre este particular, se hace necesario distinguir situaciones diversas. Una es aquella en que los acervos hereditarios se encuentran constituidos por acciones que cotizan en Bolsa y con un amplio mercado. Otra, muy distinta, vendrá dada por las sociedades por acciones de familia, las sociedades de personas o las asimilables a ellas y las empresas unipersonales.

En ambos casos, un primer elemento a tener en consideración será, si las participaciones sociales o tenencias accionarias corresponden a empresas con adecuada rentabilidad, ya que no es improbable que en tiempos de bonanza el monto de la renta que genere este tipo de bienes pueda contribuir significativamente al pago del impuesto que deban atender los herederos.

De todos modos, si el acervo sucesorio contuviera exclusivamente participaciones en empresas en funcionamiento sin otros activos líquidos, los emprendimientos no generaran réditos suficientes, y las acciones no cotizaran en Bolsa, lo más probable es que algunas de ellas, incluso con dificultades y a valores deprimidos, deban realizarse para afrontar el pago del impuesto. Para evitar dicho proceder, y fundamentalmente para no afectar la estructura productiva del país, se hace aconsejable la concesión de planes de facilidades más o menos extendidos, con lo cual, tratándose de emprendimientos mínimamente eficientes y generadores de utilidades líquidas, se invalida el argumento de quienes afirman que en estas hipótesis se destruye el capital productivo.

Adherimos a este respecto, a las resoluciones del 33º Congreso de la *International Fiscal Association*, celebrado en Copenhague en 1979⁸², en el cual, luego de reconocer la importancia socioeconómica de las empresas propiedad de y dirigidas por personas físicas o de familia, el importante papel que desempeñan en la innovación, producción, trabajo,

⁸² *International Fiscal Association, 1936-1988 Resolutions Book*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1988, pp. 279 y sigs.

e inversión de capital, y la conveniencia de permitir la continuidad de dichas empresas después de la muerte de sus propietarios, sea cual fuere su forma jurídica, se concluyó:

"1. En los sistemas fiscales nacionales los impuestos sobre patrimonio, renta, plusvalías, donaciones o sucesiones no deberían constituir una carga financiera tal que amenazara la continuidad de estas empresas después de la muerte de sus propietarios.

"2. Para evitar que las cargas fiscales pongan en peligro la continuidad de estas empresas se deben poner en práctica:

"a) métodos de valoración de la propiedad sujeta a transmisión que tomen en consideración los impuestos que puedan devengarse sobre la renta y el patrimonio, así como los efectos de la inflación;

"b) tasas de imposición que tengan en cuenta el grado de parentesco o la naturaleza de los bienes que se relacionen con el patrimonio de la empresa;

"c) facilidades de pago tales como pago diferido en uno o varios plazos, o condiciones más favorables ...".

2.2.3. Consumo, ahorro y formación de capital

Algunos autores, como el académico Horacio A. García Belsunce⁶⁴, sostienen como posible que el gravamen sucesorio "induzca a los tenedores de capital a aumentar su consumo y disminuir el ahorro, prefiriendo darle ese destino en vez de dejarle al Estado una parte de su patrimonio en concepto de impuesto", de todos modos, el calificado tributarista concluye que "quizá lo más común sea que el impuesto, si la alícuota es moderada, sea neutro en cuanto a las decisiones del tenedor de la riqueza respecto de su tendencia al consumo, al ahorro o a la inversión". En igual sentido, Dino Jarach⁶⁵ señala que los efectos de la existencia de un impuesto a las sucesiones y donaciones pueden ser diversos dentro del universo de contribuyentes; añadiendo que, en algunos casos, hombres previsores y con fuertes afectos familiares, especialmente hacia su descendencia, estimularán su espíritu de ahorro a fin de dejar a los herederos un beneficio, en definiti-

⁶⁴ García Belsunce, Horacio A., art. cit. en nota 63.

⁶⁵ Jarach, Dino, op. cit. en nota 72, p. 736.

va equivalente, después de pagado el impuesto, mientras que otros derrocharán la riqueza acumulada para sustraerla del impuesto aplicable a su muerte.

Dino Jarach consigna también que "en la economía moderna el ahorro y la formación de capitales se deben —en gran parte— a las decisiones de las empresas, especialmente de las sociedades de capital", por lo cual "la circunstancia de que un grande accionista, aunque fuera el poseedor del paquete mayoritario de la sociedad o sus herederos, estén sujetos al impuesto sucesorio, no puede alterar en forma sustancial esas decisiones, que muchas veces están en manos de ejecutivos desvinculados de las consideraciones de accionistas respecto de sus problemas patrimoniales"⁹⁶. Agrega el indicado profesor, que el pago del impuesto no afecta necesariamente a la empresa misma, lo que sólo ocurre en las pequeñas o medianas de carácter unipersonal, en las sociedades de personas, y las sociedades de familia o de grupos restringidos, que son en realidad meras formas jurídicas, lo que sí obliga, en este último caso, como ya lo apuntáramos, a arbitrar planes especiales de facilidades de pago a fin de evitar disoluciones forzosas, en los términos en que lo propiciara la *International Fiscal Association*.

Sobre la base de las consideraciones precedentes, puede concluirse que los efectos de la aplicación de un impuesto a donaciones y sucesiones, no conduce a consecuencias marcadamente distorsivas en el campo económico, no privan de eficiencia al funcionamiento del aparato productivo, ni su influencia sobre el ahorro, la formación del capital y los incentivos es más severa que la generada por la imposición a la renta o por los gravámenes a los activos empresarios.

V. MODALIDADES Y REQUISITOS PARA LA REIMPLANTACIÓN DEL IMPUESTO A LA TRANSMISIÓN GRATUITA DE BIENES

A continuación reseñaremos, brevemente, las características a las cuales debiera ajustarse el diseño de un tributo a las donaciones y sucesiones, haciéndonos cargo de la asig-

⁹⁶ Jarach, Dino, *op. cit.* en nota 72, p. 737.

nación constitucional de las fuentes tributarias entre los diversos planos de gobierno, la experiencia que brinda la vigencia del gravamen hasta su derogación en el año 1976, y las observaciones de que ha sido objeto.

1. Plano de gobierno en el cual debe sancionarse el impuesto

Como hemos consignado (v. *supra* § II, pto. 1.1.), tanto la doctrina como la jurisprudencia son hoy 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 identifica como una contribución directa (art. 75, inc. 2º, Const. Nac., texto según reforma de 1994).

A su vez, junto con las veintitrés provincias, el impuesto podrá también ser sancionado por la ciudad de Buenos Aires, en la medida en que tal facultad no se vea restringida por la ley del Congreso que garantice los intereses del Estado nacional mientras tal ciudad sea Capital de la República, o por el "Estatuto Organizativo de sus Instituciones", a dictarse en el marco del *status* jurídico de gobierno autónomo con facultades de legislación y jurisdicción que le reconoce el artículo 129 de la Constitución Nacional, a partir de la reforma de 1994.

A tal respecto, cabe advertir que el impuesto sucesorio cuando fue legislado y recaudado por la Nación, se encontraba acotado a los bienes económicamente radicados en la Capital Federal y en los Territorios Nacionales. Es por ello, que habiéndose procedido a la provincialización de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, último territorio nacional, y en vísperas de la organización y establecimiento de un gobierno autónomo con facultades propias de legislación —incluida la fiscal— en la ciudad de Buenos Aires, ha perdido fundamento, al carecer hoy de sustento territorial, toda pretensión dirigida a la implantación de un impuesto de tal naturaleza por el gobierno central.

También consideramos inconveniente transitar la mala-grada experiencia del proyecto impulsado por el Poder Ejecutivo en el año 1985 (v. *supra* § III, pto. 10), dirigida a la creación de un Impuesto al Enriquecimiento Patrimonial a Título Gratuito, legislado por la Nación e íntegramente coparticipado entre las jurisdicciones locales. Tal modalidad, si bien permite dotar de uniformidad a la regulación del tribu-

ta, debilita la autonomía financiera y la responsabilidad provincial en el diseño y administración de tal herramienta, abdicando facultades en el poder central, y dando lugar a la difundida "ilusión fiscal consistente en creer que los recursos que así se obtienen, transferidos por un nivel superior que los recauda, carecen de costo"⁹⁷.

Es bueno recordar también, que ante el proyecto del Poder Ejecutivo, la Junta de Gobierno de la Federación Argentina de Colegios de Abogados, en su primera reunión del año 1985 celebrada en la ciudad de San Juan, se opuso a la iniciativa por entender que afectaba la forma federal de gobierno y la autonomía provincial, resaltando a su vez que "quedando excluido el Estado Nacional de participación alguna en el producido de la imposición —conforme al texto del mismo proyecto de ley—, se desvirtúa el carácter de emergencia y temporario que excepcionalmente habilita al Congreso de la Nación para el establecimiento de este tipo de impuestos que deben tener como destinatario al Tesoro Nacional", agregando que la iniciativa "no prevé en su articulado la posibilidad de adhesión por parte de las provincias, recaudo inasoslayable para incluir en un eventual régimen de coparticipación federal de impuestos que debe instrumentarse mediante una ley convenio"⁹⁸.

2. Coordinación y armonización tributarias

Entendemos que se hace imprescindible arbitrar los mecanismos para evitar dobles imposiciones horizontales, mediante la adopción de criterios uniformes de vinculación o atribución de la materia imponible a los distintos fisco locales —coordinación—; y, al mismo tiempo, propender, de ser ello posible, a que el impuesto responda a un modelo conceptual semejante en todas las jurisdicciones locales —armonización—, conjurando los probables tratamientos desiguales, que si bien son propios de un Estado federal, conspiran desfavorablemente al momento de intentar vencer las resistencias que hoy se oponen a la reimplantación de un tributo sobre las donaciones y herencias.

⁹⁷ Dux, John F., *op. cit.* en nota 73, p. 400.

⁹⁸ Federación Argentina de Colegios de Abogados, *Boletín Informativo del Colegio de Abogados de la Ciudad de La Plata*, Año III, n° 13, ps. 58 y sigs.

2.1. *Coordinación*

La *coordinación financiera* se ha ocupado de los distintos sistemas de asignación de fuentes de recursos o de distribución de ingresos.

En nuestro país, más allá del sistema constitucional de reparto de la renta pública, la coordinación financiera alcanzó su máxima expresión a partir del dictado de la Ley de Unificación de Impuestos Internos 12.139⁹⁹, con la cual en el año 1935 se inició en Argentina la utilización de los mecanismos de participación o coparticipación provincial en impuestos nacionales.

Tiempo después, se advirtió la necesidad de alcanzar el mismo resultado —evitar las dobles imposiciones— pero, en este caso en el plano horizontal, esto es, ante la acción fiscal concurrente de las distintas provincias y asimismo de los municipios.

Si bien es cierto que la delimitación territorial de las jurisdicciones provinciales y municipales define un ámbito propio para la aplicación de sus tributos, sin que se adviertan en principio posibilidades de superposición tributaria al menos en impuestos tradicionales como lo son el inmobiliario y el aplicado sobre la radicación de vehículos, otros gravámenes locales originaron problemas serios de superposición.

Ello ocurrió con el Impuesto a las Actividades Lucrativas, creado en el año 1948 por la provincia de Buenos Aires, el cual rápidamente se expandió a las demás provincias y a la Municipalidad de la ciudad de Buenos Aires.

Con relación al expresado impuesto —en la actualidad Impuesto sobre los Ingresos Brutos—, los problemas que se suscitaron fueron resueltos mediante diversos convenios multilaterales, precedidos por el inicialmente suscripto por la provincia y la municipalidad de Buenos Aires el 28-V-1953. Así se suscribieron los convenios multilaterales del 24-VIII-1953, del 14-IV-1960, el del 23-X-1964 y el del 18-VIII-1977¹⁰⁰.

⁹⁹ A.D.L.A., Complemento 1920-1940, p. 558 y sigs.

¹⁰⁰ Bulst Gafí, Enrique G., *Convenio Multilateral - Distribución de Ingresos Brutos*, Cap. II, pta. 2: "Antecedentes", Depalma, Buenos Aires, 1982, p. 13 y sigs.

Por dichos instrumentos se arbitró un mecanismo para resolver la situación de los contribuyentes que desarrollaban actividades gravadas en más de una jurisdicción local, distribuyendo la base imponible para la posterior liquidación del tributo entre todas las jurisdicciones en que desplegaban las mismas. Por su régimen general, se tomó en cuenta el porcentual de ingresos obtenidos y de gastos soportados en cada jurisdicción, en relación al total de ingresos del sujeto, a fin de obtener el repartidor de base para determinar las obligaciones respecto de cada Fisco.

En otro orden, el Impuesto de Sellos, tributo también típicamente local, planteó desde sus orígenes el desafío de arbitrar los mecanismos orientados a evitar la doble imposición generada por los instrumentos en los cuales los lugares de otorgamiento y de producción de sus efectos se daban en distintas jurisdicciones fiscales. Si bien en este caso el profesor Dino Jarach propició conjurar tales efectos por medio de convenios entre los fiscos implicados, en forma análoga al Convenio Multilateral del entonces Impuesto sobre las Actividades Lucrativas¹⁰¹, tal solución no llegó a plasmarse. De todos modos, dichas situaciones se vieron sensiblemente reducidas mediante la introducción, en los ordenamientos legales internos de cada demarcación, de un amplio catálogo de supuestos de no sujeción o exclusión de objeto de instrumentos otorgados en ellas, en tanto su contenido económico o sus efectos era dable ubicarlos fuera de sus límites territoriales.

De producirse la reimplantación del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes, se impondría igualmente, propender a que se suscriba un Convenio Multilateral que resuelva las situaciones de atribución de base imponible entre los fiscos locales. Los casos que de ordinario ofrecen potencialmente la posibilidad de conducir a la configuración de dobles imposiciones son, entre otros, los derivados del tratamiento a brindar a las cuotas, participaciones sociales, y acciones de sociedades, ya que puede propugnarse el principio en virtud del cual se las grave en la jurisdicción del último domicilio del causante, o tomando en cuenta el domicilio de la sociedad, o ateniéndose a la radicación económica de los bienes

¹⁰¹ Jarach, Dino, *Curso Superior de Derecho Tributario*, 1ª ed., T. II, Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1958, p. 475.

que integran el activo de los referidos entes. Otra situación de potencial conflicto, es la referente a obligaciones y créditos no garantizados con derechos reales, ya que las soluciones pueden bifurcarse tomándose en cuenta en algunos casos el domicilio del causante y en otros el domicilio del deudor. Cabe recordar también los conflictos que generaron los saldos en cuenta corriente, caja de ahorro o certificados de inversión, cuando los mismos se registraban en bancos de los Estados provinciales, a la luz de la pretensión de algunos fiscos de extender la gravabilidad en el caso de que las sucursales de sus bancos se encontraran fuera de la demarcación territorial provincial o la del último domicilio del causante. Otra situación difícil de resolver, ha sido la generada al fijar el valor de los enseres, muebles y útiles del causante sobre base presuntiva y por medio del arbitrio de estimarlo aplicando un porcentaje sobre los restantes bienes, lo cual condujo a sostener la ficción de que el fallecido tenía más de un domicilio o residencia.

No escapa a nuestro criterio, que de arribarse a un convenio multilateral para evitar la doble imposición en el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes, y para encontrar la mejor solución a los distintos problemas de aplicación que se susciten, también sería necesario, como en el caso del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, contar con un organismo encargado de resolver los conflictos que se planteen.

En orden a los razonamientos desarrollados en el párrafo precedente, no hallamos obstáculo a que tal competencia se asigne a la actual Comisión Arbitral del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. La solución se veía recomendada por dos circunstancias. La primera, ya que en la misma se encuentran representadas las veintitrés jurisdicciones provinciales y la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, esto es los veinticuatro fiscos locales que se encuentran habilitados para reimplantar el tributo. La segunda, desde que así se evitaría la duplicación burocrática que generarían dos organismos, más teniendo en cuenta que la Comisión Arbitral ya está integrada por representantes, autoridades y asesores con vasta e indiscutida versación en materia impositiva.

2.2. Armonización

La *armonización tributaria* constituye un fenómeno más reciente que el de la coordinación. La misma se endereza a compatibilizar los sistemas fiscales de los diversos planos con potestad normativa —nacional, provincial y municipal, en nuestro sistema institucional— en vista a la consecución de una política tributaria, fiscal y económica de conjunto. Esto, sobre la base de la observancia de cánones o propósitos inspiradores comunes, que permitirán concebir a todas las definiciones que se adopten en razón de su congruencia, como subsimbles a un determinado patrón.

Un caso de armonización tributaria en la Argentina vino dado con la sanción de la ley 22.006¹⁰⁹, modificatoria de la Ley de Coparticipación Provincial en Impuestos Nacionales 20.221¹⁰⁹. Por la misma, al sustituirse el inciso b) del artículo 9º, referente a obligaciones de las provincias, se estableció que no incurrirían en analogía con impuestos nacionales coparticipados, en infracción al régimen, los impuestos provinciales sobre la propiedad inmobiliaria, sobre la propiedad de automotores, sobre los ingresos brutos, y de sellos, y en el caso de los dos últimos citados, en tanto se ajustaran a determinadas características básicas enumeradas en los apartados siguientes. En la actual ley 23.548, además de los gravámenes antes referidos, se dispensa, igualmente, de la posibilidad de analogía, a los impuestos provinciales sobre la transmisión gratuita de bienes.

2.2.1. Armonización mínima

El objetivo de lograr la armonización, en términos mínimos, podría alcanzarse mediante la suscripción y ratificación de un convenio multilateral sobre Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes, que no solamente se orientara a resolver los posibles supuestos generadores de doble imposición, sino que caracterizara alguno o todos los aspectos que seguidamente se refieren: las transmisiones gravadas —herencias, legados, donaciones, renunciaciones de derechos, enajenaciones a título oneroso entre herederos forzosos, percepciones de

¹⁰⁹ A.D.L.A., t. XXXIX-B, ps. 1255 y sigs.

¹⁰⁹ A.D.L.A., t. XXXIII-B, ps. 1356 y sigs.

seguros de vida, compras para menores de edad, etc.—; restantes aspectos estructurales del hecho imponible —herencias o hijuelas, fallecimiento del causante o exteriorización sucesoria, ley aplicable—; exenciones objetivas y subjetivas; criterios de valuación de la materia imponible —inmuebles, muebles, mercaderías, bienes sujetos a agotamiento, bienes inmateriales, semovientes, derechos creditorios con garantía real o sin ella, títulos de renta, acciones, establecimientos, moneda extranjera, usufructos, nuda propiedad, uso y habitación, etc.—; y deducciones procedentes; mínimos y máximos de las escalas; plazos para el pago, planes de facilidades e intereses; forma de determinación, etcétera.

Por otro lado, la definición de los lineamientos generales del gravamen sobre la base de patrones uniformes evitaría la tendencia a radicar las sucesiones —información sumaria de por medio para acreditar el último domicilio del causante, cuando éste fuera distinto al consignado en la partida de defunción— en aquellas jurisdicciones en que el tratamiento impositivo pudiera resultar más favorable, por lo menos en orden a aquellos bienes en que la radicación económica de los mismos no se encuentre indubitadamente definida.

Igualmente, podría concebirse para las transmisiones con bienes en distintas jurisdicciones, un mecanismo determinativo único por declaración jurada a presentar por los responsables, que evitara tener que proceder a la liquidación del impuesto tantas veces como jurisdicciones haya con interés fiscal, sin perjuicio de que el pago se realice discriminando la suma que corresponda a cada una de ellas, remitiéndose copia de las declaraciones a las Direcciones Generales de Rentas respectivas, a fin de que las verifiquen. El mecanismo de determinación única, colaboraría al mismo tiempo, para perfeccionar más adecuadamente la progresividad del impuesto, e incluso a repartir con justicia entre todos los fiscos locales, el producido suplementario de la aplicación del tributo sobre los bienes ubicados en el exterior, en el caso que se decidiera gravarlos. Igualmente agilizaría las transmisiones sucesorias evitando demoras contraproducentes, generando economías, tanto para los contribuyentes como para los fiscos.

2.2.2. Armonización máxima

El más alto grado de armonización entre las jurisdicciones locales, en la reimplantación de un impuesto a dona-

ciones y sucesiones, podría alcanzarse siguiendo un procedimiento conteste con el federalismo racional, cooperativo y de concertación. En sus lineamientos generales el mismo consistiría, sobre la base del consenso a que pudiera arribarse entre las provincias y la ciudad de Buenos Aires, en elaborar un modelo normativo tipo para el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes a ser sancionado por todas las legislaturas.

En segundo lugar, podría estipularse que lo recaudado en concepto de dicho tributo en todas las jurisdicciones, ingresara a una cuenta especial, a abrirse en bancos oficiales o autorizados a tal fin, que distribuirían el producido en forma automática, diaria y gratuita a favor de los fiscoes contratantes.

El criterio de reparto se basaría en porcentajes que reflejaran estimativamente la radicación económica de los bienes objeto de las transmisiones a título gratuito, en los diversos distritos políticos de la República. A tal efecto, podría partirse de índices provisorios por jurisdicción, los cuales, sobre la base de anexos de las declaraciones juradas en que los responsables atribuyeran los bienes a las diferentes demarcaciones, se podrían revisar los aludidos índices para años siguientes, con una adecuación periódica. A la inversa, podría aprovecharse la experiencia del Impuesto Sustitutivo del Gravamen a la Transmisión Gratuita de Bienes, y distribuir inicialmente conforme a los datos aportados en los anexos de las declaraciones juradas, para luego confeccionar, partiendo de dicha muestra, los índices definitivos.

Serían autoridades de aplicación, las Direcciones Generales de Rentas de todas las provincias y de la ciudad de Buenos Aires, conformando a los fines específicos una suerte de "Unión Federal Impositiva".

El mecanismo determinativo operaría sobre la base de declaraciones juradas a confeccionar por los responsables, en liquidación única, sin perjuicio de la remisión de copia a todos los fiscoes en los cuales hubiera bienes alcanzados por la transmisión, a los fines de su posterior verificación.

Las ideas preliminares antes esbozadas, constituyen el punto de partida para un ulterior estudio más completo en el que, luego de evaluarse la factibilidad práctica de la propuesta, se trataran más particularizadamente los diversos aspectos implicados (constitucionales, jurídicos y administrativos).

Este tipo de armonización, desde ya novedosa, mostraría

a la totalidad de las provincias actuando en conjunto como partícipes de una iniciativa tendiente a rescatar un impuesto que desde antiguo les pertenece, fortaleciendo correlativamente el federalismo fiscal y dando una muestra acabada de que son capaces de consensuar políticas tributarias y medios instrumentales.

Es un hecho de fácil constatación que las jurisdicciones locales han perdido, en el último medio siglo, protagonismo en la toma de decisiones tributarias, más allá de sus reiterados embates enderezados a obtener una mejor distribución primaria en la coparticipación provincial en impuestos nacionales. Pareciera, incluso, que se hubieran resignado a acatar las directivas del gobierno central o a actuar sólo a impulso o en reacción de las decisiones previamente adoptadas por la Nación. En tal orden, el decaimiento de la importancia y gravitación de los sistemas tributarios provinciales, ha sido una constante desde el dictado de la Constitución de 1853 hasta la fecha, más allá de la defensa declamatoria de un federalismo que se malogra día a día en el terreno de los hechos, y que reconoce, en el concepto de Antonio López Aguado¹⁰⁴, quizás un único momento de restauración parcial del poder impositivo provincial en el año 1948, en que se dió a luz el entonces Impuesto a las Actividades Lucrativas.

La tendencia declinante de los sistemas tributarios provinciales a que se ha hecho alusión, y que puede verse acentuada ante las exigencias de derogación, exenciones o reformulación de sus gravámenes más significativos, —Impuesto de Sellos, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Impuesto sobre la Propiedad Inmobiliaria e Impuesto sobre las Patentes de Automotores—, como consecuencia del "Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento"¹⁰⁵ del 12-VIII-1993, insinúa como conveniente y necesaria la reivindicación de las potestades tributarias locales, mediante la reimplantación concertada entre todos los fiscos provinciales del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes, para satisfacer la necesidad imperiosa de recursos y para reafirmar la intención de preservar concretamente la autonomía y el federalismo fiscal.

¹⁰⁴ López Aguado, Antonio, *Los Impuestos y la Constitución*, Merchi, Buenos Aires, 1978, p. 115.

¹⁰⁵ A.D.L.A., t. LIII-D, ps. 4239 y sigs.