

Impuesto a la herencia. Perspectivas e implicancias prácticas.

Consejo Profesional en Ciencias Económicas
de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Coordinación: Dr. Ernesto Celdeiro.

Exposición: Dr. Fernando D. García.

Enero 2022.

Importancia en determinar la naturaleza del hecho imponible.

<u>Enriquecimiento</u> a título gratuito (IETG)	<u>Transmisión</u> a título gratuito (ITTG)
Directo	Indirecto
Provincias	Nación
Proporcional	Progresivo

¡Cuidado con el impuesto que queremos!

Ya probamos todas las formas.

Virrey del Pino (1801).

Leyes 14.088 y 14. 090: sin coparticipación, todo a las provincias.

ISGTGB a las empresas (1951 a 1973) por anonimato accionario.

Ley 20.046 (1972) patrimonio a las personas físicas sin empresas.

Leyes 20.629 y 20.631 (1973). Todo a las provincias.

Provincia de Buenos Aires (1994) y Entre Ríos (superposición).

Derogación retroactiva 2010 y reimplantación.

Propósito Ley 27.430: sustituir BBPP por un impuesto a la herencia.

Consenso Fiscal (2022).

Lo que viene: ¿Los pactos y consensos fiscales son fuente de derecho?

Hubo 10 pactos Pactos Fiscales desde 1990: expresión de deseos.

Los compromisos no fueron vinculantes.

Inversión de la pirámide: Convenio Multilateral (1977) menor y previo a la Ley 23.548 de Coparticipación previa a la Constitución (1994).

Coparticipación: nunca hubo acuerdo entre provincias y Nación. Jamás.

Cualquier gravamen (como los impuestos a la herencia) puede ser establecido jurisdiccionalmente.

Las provincias son soberanas, pueden ejercer su voluntad legislativa y no están condicionadas por ningún pacto.

¿Qué dice la Constitución?

Arts. 4, 17 y 67 (actual 75) CN.

Impuestos a la Herencia: pueden adoptar 2 formas.

1. Impuesto a la Transmisión Gratuita o al “caudal relicto” (ITG) es indirecto.
Lo pueden implementar la Nación y Provincias (en forma concurrente y permanente).
2. Impuesto Enriquecimiento Patrimonial a Título Gratuito (IEPTG) es directo.
Lo pueden implementar las Provincias (en forma permanente) y la Nación (pero en forma transitoria).
3. Dadas las potestades provinciales, **el gravamen puede ser directo en algunas provincias e indirecto en otras.**

Impuesto	A la transmisión gratuita (o al “caudal relicto”)	Enriquecimiento a título gratuito.
Carácter	Real	Personal
Materia imponible.	Global.	Activos individualizados.
Alícuotas	Proporcionales	Proporcionales o progresivas
Jurisdicción territorial	Domicilio del causante	Domicilios de los herederos.
Hecho imponible	Transmisión desde el causante.	Recepción por el beneficiario.

Potestad recaudatoria (arts. 4 y 17 CN).	Nación y Provincias (en forma concurrente y permanente)	Provincias (permanente) y nación (en forma transitoria)
Base imponible	Acervo hereditario	Hijuelas
Ley 23.548 de Coparticipación	Excluido de la prohibición de analogía.	Condicionado por la prohibición de analogía.
Mínimo no imponible	Único y global	Múltiples y personalizados
Deducibilidad de deudas.	Permitida.	Obligada.

Ley 23.548 (40's!): Coparticipación Federal

“La adhesión de cada Provincia se efectuará mediante una ley que disponga:...b) que se obliga a no aplicar por sí y a que los organismos ... de su jurisdicción,...., no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta ley.

....no se gravarán por vía de impuestos, ... u otros tributos, cualquiera fuere su característica o denominación, las materias imponibles sujetas a los impuestos nacionales distribuidos, ...

... se excluyen expresamente los impuestos provinciales sobre la propiedad inmobiliaria, sobre los ingresos brutos, sobre la propiedad....de automotores, de sellos **y transmisión gratuita de bienes,** y los impuestos o tasas provinciales y/o municipales vigentes al 31/12/1984 que tuvieran afectación ...dispuestas en las normas de creación del gravamen,

Consecuencias de la Ley de Coparticipación.

Las empresas que paguen IG y también el Impuesto al Enriquecimiento a Título Gratuito (pero no el ITG!): cuestionar la doble imposición por la prohibición de analogía contenida en la Ley 23.548.

En cada caso: es un verdadero impuesto “real” a la “transmisión de los bienes” (permitido) o “personal” sobre el “enriquecimiento de los sujetos”.

Provincia de Buenos Aires (no importa el nombre) es directo: división en hijuelas, progresividad de tasas, deducibilidad de deudas o superposición con el IG (en el caso de sociedades, las receptoras de donaciones).

Impugnable si grava en forma acumulativa (heredero muere el mismo año).

El futuro: ¿gravar fuera del territorio?

En el derecho tributario internacional se verifican conceptualmente los mismos problemas jurisdiccionales que en el derecho interno.

Las jurisdicciones pueden aplicar gravámenes a condición que no excedan el territorio físico donde ejercen su soberanía.

¿Se puede extender la soberanía tributaria más allá del territorio donde cada estado pretende ejercer su poder de imperio?

“Esfera de validez” versus “esfera de eficacia”.

Si el impuesto es “real” se gravan los bienes ubicados; si es personal se grava a los residentes (USA: nacionalidad).

La propuesta de Giuliani: exención con progresividad.

El presente: Provincia de Buenos Aires.

Alternativas:	Impuesto real.	Imp. personal	Ley ITG dePBA
Herederos en PBA y bienes fuera de la PBA	No gravado.	Gravado.	Gravado Personalmente.
Herederos fuera PBA y bienes en la PBA.	Gravado.	No gravado.	Gravado Objetivamente.

Pasado: ¿se aceptó la gravabilidad de los bienes off shore? (exterior y resto país).

Para la CSJN, Fallos: 236:924 (La Ley 87-591); 237: 431 (La Ley 87-529) y SCBA 1958 -VI -226 (La Ley 89 – 529).

Giuliani Fonrouge; Carlos M. y Navarrine, Susana C.; Derecho Financiero; 9° Ed.; FEDyE, La Ley; Vol. II, pág. 934.

Liberti, Atilio C.; CSJN, 10/08/1956; La Ley 84-469 (Fallos: 235:571).

Este impuesto sólo puede incidir sobre los bienes existentes en la jurisdicción, sin perjuicio de determinar la alícuota en función de la totalidad de los mismos con independencia del lugar de radicación. (mecanismo “exención con progresividad”).

Excluidos: no se gravan. ¿Se pueden gravar?

1. Acciones. Se transmiten por la inscripción registral y no por la entrega física de los títulos. Sociedades locales: domicilio de la sede social (leyes de nominatividad de acciones).
2. Vivienda propia. Código Civil *“Art. 252. Créditos fiscales. La vivienda afectada está exenta del impuesto a la transmisión gratuita por causa de muerte en todo el territorio de la República, si ella opera a favor de los beneficiarios mencionados en el Art. 246, y no es desafectada en los 5 años posteriores a la transmisión”*. Los trámites y actos vinculados también están exentos de impuestos y tasas.
3. Títulos públicos nacionales y de otras provincias exentos de todo gravamen por la ley emisión: CN: “cláusula de progreso”.

Objetivo: ¿queremos recaudar o nivelar?

Tipo de Impuesto	Patrimonio Neto (o B. Personales).	Transmisión Gratuita	Enriquecimiento a Título gratuito.
Ventajas.	Centralizado en Nación.	Descentralizado en pcias.	Centralizado o descentralizado pcias.
Gravabilidad bienes off shore.	Si.	No.	Discutible.
Estructura.	Bases amplias, tasas bajas.	Intermedio entre PN y ETG	Bases reducidas, tasas elevadas.
Planeamiento.	Relativo.	Eficaz.	Muy eficaz.
Efectos económicos.	Mas trasladable. Productivista.	No trasladable. Afecta ahorro.	No trasladable. Promueve consumo.

Los problemas mas comunes.

Problemas	Soluciones propuestas (Jarach)
Confiscatoriedad ante 2 transmisiones.	Atenuar la 2da. transmisión (Fischer – Rignano).
Disminuye ahorro / alienta gasto.	Gravar consumos suntuarios; mejorar calidad gasto.
Diseño progresividad escala.	Mecanismos ad hoc (Gompertz).
Freno inversiones productivas	Eximir empresas (proporcionalidad con ISGTGB)
Evasión (liquidez, efectivo).	Incrementar controles.
Federalismo y Territorio.	¿Quién puede cobrar? Giuliani. Xavier.

Importancia de recaudación (en millones \$)

- Recaudación Nacional (2021 provisorio).
 - Tributarios: 11.005; Impuestos: 7.367; Ganancias: 2.346; IVA: 3.243; DDBB: 750; Int. + Combustibles: 616; BBPP: 273 (2,5 %).
 - BBPP: aprox. 1/3: R. Sustituto (tasa proporcional reducida).
 - A PBA: 19,93+1,57 % de la CF (neto 10 %). S. Fe y Cba: 5 % c/u.
- ¿Cuanto aumentó 2021/2019? IPC: 112 % (cuidado!) DGI: 106 %;
 - **BBPP: 927 %**; tasa máxima del 0,25 al 2,25. Aumentó sólo 4,80 (Laffer).
- En Provincia Bs. Aires (2021). ¿Que le conviene aplicar?.
 - Total: 791.000; IIBB: 579.000; Sellos: 60.000.
 - Otros: < del 1%; **Incluye I. Herencia: < del 0,2 %** (11.000 MM?).

Equidad: Imp. Ganancias s/ 27.430.

2001: Por que no reconocemos el IG para mejorar redistribución.

1. No admisión Axl en las empresas (grava ficticios y exime reales).
2. En las PPHH: licuación de la escala progresiva; aumento discrecional MNI.

Suposiciones: ¿maximiza equidad basado en presunciones y ficciones?.

Ejemplo Provincia de Buenos Aires (se “considera”, se “presume”,...):

- a) Transmisión onerosa inmuebles, herederos directos (o indirectos).
- b) Transmisión onerosa a cónyuges o herederos forzosos del enajenante.
- c) Reglamentariamente: Seguros de vida.

Muchas gracias!

Dr. Fernando D. García
fgarcia9@consejo.org.ar