

67523

T.612

UNIVERSIDAD NACIONAL DE RIO CUARTO

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

CARRERA: ESPECIALIDAD EN TRIBUTACION

VALENTINI, M. S.

Sucesión Indivisa: A

2010

67523

TRABAJO FINAL

TITULO: SUCESION INDIVISA: ANALISIS DE SU TRATAMIENTO EN EL MPUESTO A LAS GANANCAS Y EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

ALUMNA: CRA. MARIA SOLEDAD VALENTINI

DIRECTORA: ESP. GRACIELA BELLANDI



SUCESION

INDIVISA

**ANALISIS DE SU
TRATAMIENTO EN EL IMPUESTO
A LAS GANANCIAS Y EN EL
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

67523

MFN:
Clasif: T612

TRABAJO FINAL

CARRERA: ESPECIALIDAD EN TRIBUTACION

UNIVERSIDAD NACIONAL DE RIO CUARTO

TITULO: SUCESION INDIVISA: ANALISIS DE SU
TRATAMIENTO EN EL MPUESTO A LAS
GANANCAS Y EN EL IMPUESTO AL VALOR
AGREGADO.

ALUMNO: VALENTINI MARIA SOLEDAD

DIRECTORA: CRA. GRACIELA BELLANDI

INTRODUCCIÓN

Dentro del concepto que establece el Código Civil de la Republica Argentina¹, los sujetos se clasifican en dos grandes grupos: las personas de existencia visible y las personas de existencia ideal.

El derecho tributario, receptando el principio de autonomía, ha creado otra figura distinta de las personas físicas y de las personas de existencia ideal establecida por el Derecho Común; se trata de las sucesiones indivisas.

Las Sucesiones Indivisas son una ficción creada por el derecho tributario a los efectos de solucionar el problema de atribución de la ganancia hasta tanto se conozca en forma cierta quienes son los herederos del causante fallecido.

En otras palabras: ha investido a otros “entes” con el atributo de personalidad Tributaria, atribuyéndoles el carácter de sujetos pasivos de la obligación tributaria, para imputarles el hecho imponible.

Dentro del derecho tributario, la ley Impuesto a las Ganancias y la ley del Impuesto al Valor Agregado le asignan definiciones distintas al concepto de “sucesión indivisa” y cual es la vigencia.

Nuestro sistema impositivo por sí mismo, es complejo, en cuanto a la diversidad de gravámenes y a la falta de estabilidad de la legislación respectiva. Como si fuera poco, la Sucesión Indivisa es un sujeto distinto a los establecidos en el Derecho Común, y que además tiene un tratamiento diferencial en cada impuesto. Dada estas condiciones, resulta necesario definir con claridad el sujeto “Sucesión Indivisa” para la ley del impuesto a las ganancias y el sujeto “Sucesión Indivisa” para la ley del impuesto al valor agregado.

¹ Código Civil de la República Argentina. Art 31.

CAPITULO I

LAS PERSONAS EN EL DERECHO COMÚN Y EN EL DERECHO TRIBUTARIO

Existe una sustancial diferencia entre el Derecho Común y el Derecho Tributario en cuanto al reconocimiento que se hace en cada uno de sus respectivos ámbitos del atributo de la “personalidad” como requisito para que un ente sea susceptible de contraer obligaciones.

A) Las personas en el Derecho Común

De acuerdo con nuestro ordenamiento jurídico de fondo solo las “personas” pueden contraer obligaciones. Es decir que ningún otro “ente” distinto a las “personas” puede serle atribuidas obligaciones en el ámbito del Derecho Civil.

Veamos como el Código Civil enuncia, a través de sus arts. 30 a 34 el ámbito subjetivo de las relaciones obligacionales:

Art. 30. Son personas todos los entes susceptibles de adquirir derechos, o contraer obligaciones.

Art. 31. Las personas son de una existencia ideal o de una existencia visible. Pueden adquirir los derechos, o contraer las obligaciones que este código regla en los casos, por el modo y en la forma que él determina. Su capacidad o incapacidad nace de esa facultad que en los casos dados, les conceden o niegan las leyes.

Art. 32. Todos los entes susceptibles de adquirir derechos, o contraer obligaciones, que no son personas de existencia visible, son personas de existencia ideal, o personas jurídicas.

Art. 33. Las Personas jurídicas pueden ser de carácter público o privado.

Tienen carácter público:

1º. El Estado Nacional, las Provincias y los Municipios.

2º. Las entidades autárquicas.

3º. La Iglesia Católica.

Tienen carácter privado:

1º. Las asociaciones y las fundaciones que tengan por principal objeto el bien común, posean patrimonio propio, sean capaces por sus estatutos de adquirir bienes, no subsistan exclusivamente de asignaciones del Estado, y obtengan autorización para funcionar.

2º. Las sociedades civiles y comerciales o entidades que conforme a la ley tengan capacidad para adquirir derechos y contraer obligaciones, aunque no requieran autorización expresa del Estado para funcionar.

Art. 34. Son también personas jurídicas los Estados extranjeros, cada una de sus Provincias o Municipios, los establecimientos, corporaciones, o asociaciones existentes en países extranjeros, y que existieren en ellos con iguales condiciones que los del artículo anterior.

Lo anterior significa que los únicos entes susceptibles de asumir obligaciones en el marco del derecho común son las “personas”, y que el conjunto de las “personas” abarca, exclusivamente, a las de existencia visible (personas físicas, de carne y hueso) y a las de existencia ideal (sociedades, asociaciones, fundaciones, estados, iglesia, etc.).

En cambio, en el marco del derecho tributario además de abarcar a ese conjunto de “personas”, las obligaciones pueden serles adjudicadas a muchos otros entes, a los cuales, exclusivamente a esos efectos, se les otorga el atributo de la “personalidad tributaria”.

B) Los sujetos en el Derecho Tributario en general

El Derecho Tributario ha ejercido su autonomía creando otras figuras distintas de las personas físicas y de las personas ideales del Derecho Común, para atribuirles el carácter de sujetos pasivos. En otras palabras: ha investido a otros “entes” con el atributo de la “personalidad tributaria”.

Así por ejemplo, la sucesión indivisa, la empresa o explotación unipersonal, el establecimiento permanente, constituyen creaciones específicamente tributarias, a las que por imperio de la legislación positiva, se les adjudican determinadas obligaciones, aunque no sean reconocidas como “personas” en el ámbito del derecho común.

Debe quedar claro, en definitiva, que el conjunto de los entes investidos con el tributo de la “personalidad tributaria” es más extenso y abarcativo que el “subconjunto” de las “personas” del derecho común, porque comprende no solamente a éstas, sino además a otro “subconjunto” de entes que no son personas para el derecho común porque su “personalidad” es exclusivamente tributaria.

CAPITULO II

SUCESION

CONCEPTO

En sentido gramatical, suceder es entrar una persona o cosa en lugar de otra. Jurídicamente, significa continuar el derecho de que otro era titular. Una transmisión a operado; el derecho que pertenecía a uno, ha pasado a otro.

Esa transmisión del derecho puede ocurrir ya sea por actos entre vivos, como la venta, la donación, la cesión; ya sea por la muerte del titular. En la transmisión entre vivos hay una sucesión a título particular, porque solo se transmiten ciertos derechos integrantes del patrimonio de una persona. En la transmisión *mortis causa* hay una sucesión a título universal, porque se transmite todo el conjunto de bienes del difunto. Este supuesto de la sucesión *mortis causa* es el que constituye el objeto de este trabajo.

La sucesión ha sido definida en nuestro Código Civil como *la transmisión de los derechos activos y pasivos que componen la herencia de una persona muerta, a la persona que sobrevive, a la cual la ley o el testador llama para recibirla (art. 3279).*

SUCESIONES INDIVISAS EN EL DERECHO TRIBUTARIO

Las sucesiones indivisas son una ficción del derecho tributario, ya que esta figura no está prevista en nuestro ordenamiento civil. En este sentido se ha expedido la corte ² al decir que no son una persona de existencia ideal, ni ficta, ni jurídica dentro del Código Civil; no son una creación legal con personería independiente de la de sus miembros (Art. 39 Código Civil), tampoco constituyen

² CSjn, 17/10/41, "Von Harder Ana Sturn"

una sociedad, sino un condominio, es decir un conjunto de personas que tienen sobre un bien o un a cantidad de bienes un derecho de propiedad por partes indivisas.

Como dijimos la sucesión indivisa como sujeto de derechos y obligaciones es una creación del derecho tributario; se trata de una ficción establecida por el artículo 5 de la ley 11683 (Ley de Procedimiento Fiscal) cuando al mencionar a los responsables por deuda propia de los deberes impositivos, dice: *“Las sucesiones indivisas, cuando las leyes tributarias las consideren como sujetos para la atribución del hecho imponible, en las condiciones previstas en la ley respectiva”*

El art. 6° de la ley de procedimiento establece que el administrador legal o judicial de la sucesión, o a falta de éste el cónyuge supérstite y los herederos, están obligados a pagar los tributos de la misma, con los recursos que administran, como "responsables por deuda ajena". Por su parte el art. 7° obliga a estos sujetos a cumplir por cuenta de la sucesión los deberes que esa ley y las normas impositivas imponen a los contribuyentes a los fines de la determinación, verificación y fiscalización de los impuestos, aclarando los arts. 23 y siguientes del decreto reglamentario, que una de esas obligaciones es la presentación de las declaraciones juradas.

El art. 8° de la ley citada indica que dichos responsables (el administrador legal o judicial de la sucesión o a falta de éste el cónyuge supérstite y los herederos) responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo, por incumplimiento de sus deberes tributarios cuando no abonaran el impuesto debido, si el deudor principal (sucesión) no cumple la intimación administrativa de pago dentro de los 15 días (es decir, si no se paga con los bienes que forman el haber hereditario). Asimismo, se establece como eximente de dicha responsabilidad, que el administrador demuestre debidamente a la AFIP que no pudo cumplir por no existir bienes de la sucesión.

Respecto de quiénes son los administradores de la sucesión, el Código Civil en su art. 3451 dispone que ninguno de los herederos tiene el poder de administrar los intereses de la sucesión y que los actos y decisiones del mayor número no obligan al resto de los herederos que no han prestado su consentimiento, estando a cargo del juez la resolución de las diferencias. No obstante ello la jurisprudencia ha establecido que si bien "en ausencia de decisión judicial, ninguno de los herederos tiene el poder de administrar los intereses de la sucesión"³, "la administración de hecho cumplida por uno de los coherederos ha configurado un supuesto de mandato tácito, por haber mediado conocimiento y tolerancia de los coherederos"⁴.

³ CNCiv, sala D, 19/03/82.

⁴ CNCiv., sala A, 12/08/74.

Suele distinguirse entre administrador de hecho y administrador judicial. El primero se presenta cuando al fallecer una persona, uno de sus herederos, socios, o parientes aun no herederos, asume la administración de los bienes, en forma provisional. Esta "clase" de administración tendrá efectos entre el fallecimiento y la asunción del cargo del administrador judicial o la partición de los bienes.

El administrador designado judicialmente es un funcionario, con todas las responsabilidades y derechos que ello implica. Debe, entre otras cosas, rendir cuentas periódicamente, a diferencia del administrador de facto que no está forzado a hacerlo, si bien se le puede reclamar judicialmente que lo haga. Su designación corresponde al juez, aun cuando fuera propuesto de común acuerdo por los herederos.

Se interpreta de lo dicho que el único caso en que es incierta la persona que puede administrar la sucesión, es cuando existe un administrador de facto. Entendemos que el administrador es siempre el responsable desde el punto de vista tributario.

En lo que se refiere a obligaciones sustanciales debidas por el causante, conforme el Tribunal Fiscal de la Nación ⁵ el cónyuge superviviente no es responsable solidario en los siguientes casos: a) cuando no percibió ni administró los réditos del causante y b) cuando no se abrió juicio sucesorio por no existir bienes transmisibles.

Finalmente, cabe señalar que el art. 26 del decreto reglamentario de la ley 11.683 pone en cabeza del cónyuge y los herederos, como obligados individuales, el deber de presentar las declaraciones juradas que el contribuyente fallecido no haya aportado, incluyendo la materia imponible hasta la fecha de su fallecimiento; y de ratificar o rectificar las presentadas por aquél cuando lo requiera la AFIP. Esta obligación es subsistente aun cuando tales sujetos no sean los administradores de la sucesión.

Las sucesiones indivisas son uno de los sujetos tributarios declarados inimputables en la ley de procedimiento. El art. 54 de dicha ley dispone que las mismas no están sujetas a las multas por incumplimiento a deberes formales (art. 39), clausura (art. 40), sanciones por omisión (art. 45), sanciones por defraudación (art. 46) y multa por el no ingreso de retenciones y/o percepciones practicadas (art. 48). Cabe destacar que si bien no se menciona a la multa por la no presentación de declaración jurada en término (art. 38), creemos que en definitiva la presentación de la declaración jurada es también un deber formal como otros de los que sí están eximidas, por lo que no se justificaría la no inclusión de este artículo, máxime cuando todos los deberes serán cumplidos por el administrador.

⁵ TFN, 23/8/76, "Profeti, Ida Casarosa de"

Según Giuliani Fonrouge ⁶, "la eximición reconoce como fundamento que los sujetos que menciona no pueden tener voluntad para delinquir, y que, por tanto, es de justicia dispensarlos de la sanción".

Igual criterio ha sostenido el Fisco en un pronunciamiento⁷ en el cual se aplicó una multa por omisión a una sucesión, planteando la cónyuge supérstite la excepción de nulidad ante el Tribunal Fiscal. Al respecto este dictamen concluye en que corresponde allanarse a la pretensión de la recurrente por cuanto en virtud al art. 54 no debe instruirse sumario alguno a una sucesión indivisa sino que se lo debe hacer a sus administradores o representantes.

Son en cambio responsables de las sanciones mencionadas, en virtud del art. 55, en forma personal, los administradores de la sucesión, y a falta de éstos el cónyuge y los herederos, por los incumplimientos de los deberes formales y materiales que les incumben en la administración de la sucesión.

Las sanciones previstas en los arts. 39, 40, 45, 46 y 48, no serán de aplicación cuando ocurra el fallecimiento del infractor, aun cuando las resoluciones que las apliquen hayan quedado firmes, es decir que no se trasladan a sus herederos en virtud del principio de la personalidad de la pena. Nuevamente no se menciona a todas las sanciones previstas en la ley (por ejemplo, se omite la multa del art. 38). Reiteramos que a nuestro entender se trata de una omisión legislativa; además el principio antes mencionado de personalidad de la pena, por analogía, abarca a todas las sanciones, extensión que es viable porque la utilización de la analogía en el sistema represivo sólo está proscrita cuando perjudica al infractor pero no cuando lo favorece.

Respecto de las sanciones por incumplimiento de los deberes a cargo del cónyuge sobreviviente y los herederos, dispuesto por el art. 26 del decreto reglamentario se ha expedido el Tribunal Fiscal de la Nación⁸ estableciendo que se configura un supuesto de infracción formal, siendo procedente la aplicación de la multa, si se ha requerido a la esposa de un contribuyente fallecido que presentara las declaraciones juradas de éste, y a pesar de ello, no se ha cumplido con lo intimado, en los plazos legales.

⁶ Carlos M. GIULIANI FONROUGE y Susana C. NAVARRINE, "Procedimiento Tributario y Recursos de la Seguridad Social", Editorial Depalma.

⁷ Dictamen 13/00 - Bol. AFIP-DGI 40

⁸ TFN, 17/7/69, "Pazzaglia de Salvarredi, Elcira".

CAPITULO III

IMPUESTO A LAS GANANCIAS

CARACTERÍSTICAS GENERALES DEL IMPUESTO

El impuesto a la renta – en la Argentina denominado ahora Impuesto a las Ganancias y hasta 1973 impuesto a los réditos – es un tributo que, desde hace varias décadas, ocupa lugar preferente en la mayor parte de los sistemas impositivos de los estados modernos como tributo nacional, aun cuando también se lo aplica en numerosos casos como impuesto provincial y aun local. Otras denominaciones usuales son impuestas sobre las utilidades, a los beneficios, o sobre los ingresos netos.

Si bien la denominación del tributo tiene variaciones y, asimismo, su materia imponible y otros muchos aspectos técnicos y estructurales presentan matices en su aplicación práctica, se los distingue con precisión por cualidades bien definidas.

Es característica saliente, y netamente diferencial del tributo, la de gravar los beneficios, producidos o ingresos, como tales, esto es, independientemente de los capitales o fuentes de renta que los generen, considerando que con ello se obtiene una medida ideal de la capacidad contributiva de los beneficiarios que los perciben, lo que permite una óptima aplicación del principio de equidad en la imposición.

Otra característica definitoria de la definición de renta se refiere a un beneficio neto. Ello significa la deducción de los costos y gastos que son cargas necesarias del ingreso.

Las exenciones o deducciones personales (mínimo no imponible y cargas de familia), así como la progresividad de las tasas, son notas salientes que universalmente caracterizan también el gravamen.

Es un gravamen típicamente directo, que recae de manera definitiva en el contribuyente obligado al pago.

El impuesto a la renta de los individuos es caracterizado como un gravamen personal típico por excelencia. Corroboran esta afirmación tanto la consideración de las condiciones personales – tales como estado civil y familia – cuanto que tratándose del impuesto global se calcule sobre el conjunto de las rentas, su peso resulte en definitiva de la cifra total que el individuo acumule, y se admitan ciertas deducciones inherentes a la persona, como las de gastos de sepelio, las relativas a seguros de vida y otras.

El impuesto a la renta de las sociedades de capital es en cambio una manifestación de la imposición real u objetiva, pues recaen sobre los beneficios considerados aisladamente, de las personas físicas que habrán de tener su goce económico.

El impuesto a la renta de los individuos, caracterizado como tributo personal, se aplica universalmente con alícuotas progresivas, cuya estructura obedece al sistema de progresividad por escalas.

ANTECEDENTES DE IMPOSICIÓN A LA RENTA EN LA REPÚBLICA ARGENTINA

La imposición a la renta en la República Argentina empezó a regir el 1 de enero de 1932: fue implantada mediante decreto ley del 19 de enero de 1932, dictado por el gobierno provisional de entonces, ad referendum del Congreso Nacional, que lo rectificó, con modificaciones, por ley 11.586 el 17 de junio de 1932; ésta, a su vez, fue sustituida por la ley 11682 el 30 de diciembre de 1932.

Desde que fuera sancionada y hasta el 31 de diciembre de 1973, dicha ley 11.682 constituyó el cuerpo básico de legislación para el impuesto a los réditos, aun cuando en ese lapso fue materia de numerosas modificaciones.

A partir del 1 de enero de 1974 entró en vigor la ley 20.628, sobre impuesto a las ganancias, que reemplazó a la ley 11682; aquélla fue promulgada el 29 de diciembre de 1973 y publicada en el Boletín Oficial el día siguiente, 30 de diciembre de 1973.

Entre otras leyes que fueron modificando la ley de impuesto a las ganancias se encuentran las leyes 21.286, 21.894, 23.260.

Esos y otros cambios que se le fueron introduciendo dieron lugar la texto ordenado en 1986, dado por decreto 450/86. Este texto ordenado, a su vez ha sufrido varias modificaciones.

El reglamento vigente para la ley es el aprobado por decreto 1344, del 19 de noviembre de 1998 con sus respectivas modificaciones.

OBJETO DEL IMPUESTO

El objeto del impuesto surge del análisis armónico de las disposiciones de varios artículos.

Así se observa que en el artículo 2° de la ley comienza diciendo: “A los efectos de esta ley son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aunque no se indiquen en ellas”, lo cual está indicando la necesidad de una exégesis de las categorías de ganancia cuando alguna renta no encuadre exactamente en las definiciones que incluyen los apartados siguientes del artículo.

Esto significa que los ingresos enumerados en cada categoría constituyen ganancias sometidas a este impuesto, aun cuando no reúnan los requisitos de los incisos siguientes del Art.2; por su parte, cuando se completen los requisitos de los incisos siguientes, la ganancia estará incluida en el impuesto aunque no figure expresamente detallada en alguna categoría.

Teoría de la Fuente

El inciso 1 del mencionado artículo, aplicable a las Personas Físicas define como ganancias: “los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de periodicidad que implique la permanencia de la fuente productora y su habilitación”.

Es una descripción acabada de los elementos que configuran la denominada teoría de la fuente o del rédito producto: la periodicidad de la renta que puede ser real o potencial; su permanencia, lo cual implica que debe quedar la fuente indemne luego de haber fluido el rendimiento y la necesaria habilitación de aquella.

Lo que se trata es de distinguir el capital de sus frutos, siendo el primero todo bien material o inmaterial capaz de producir rédito a su propietario, mientras que la renta es la consecuencia lógica y normal de un acto que tenga por fin obtenerla.

Teoría de Balance

El inciso 2 del artículo 2 expresa: “los rendimientos, rentas beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del punto anterior”, a la vez que delimita su aplicación a los responsables incluidos en el artículo 69 y demás sociedades, o empresas o explotaciones

unipersonales, excepto las que desarrollen actividades incluidas en los incisos e) y f) del artículo 79 de la ley, no complementadas con una explotación comercial.

Este inciso define la aplicación de la teoría del balance o rédito ingreso que en lugar de considerar la actividad de la cual procede la renta, toma en consideración el sujeto que la obtiene. Además el concepto de ingreso es más genérico y abarcativo que el de rédito y lo contiene.

Se considera que se cumplen los requisitos del rédito producto cuando se trata de una renta obtenida por el contribuyente a través de una empresa, o de una sociedad.

Entonces no interesa la habitualidad, la periodicidad de las operaciones, sino que por el mero hecho de ser rentas obtenidas por empresas se someten al tributo.

SUJETOS EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Definición General

La ley del gravamen otorga, en su artículo 1, el carácter de “sujeto” a las personas de existencia visible o ideal, asignando también el carácter de contribuyente a las sucesiones indivisas.

Así mismo, a fin de delimitar el ámbito de aplicación del impuesto, establece que quienes sean residentes en el país deben tributar sobre la totalidad de sus ganancias obtenidas en el país y en el exterior, mientras que los no residentes deben tributar exclusivamente sobre sus ganancias de fuente Argentina.

Clasificación de los Sujetos

Según se desprende del conjunto de las disposiciones de la ley, puede establecerse la siguiente clasificación de los sujetos del gravamen:

1. Sujetos Pasivos del tributo

Personas físicas y sucesiones indivisas

Sociedades de capital (artículo 69 inc.a), de la ley)

- Sociedades Anónimas



- Sociedades en comandita por acciones
- Sociedades de Responsabilidad Limitada
- Sociedades en comandita simple
- Asociaciones Civiles y Fundaciones
- Sociedades de economía mixta
- Entidades y Organismos del Estado
- Fideicomisos
- Fondos Comunes de Inversión

Establecimientos Permanentes pertenecientes a sujetos del exterior (artículo 69 inc.b), de la ley)

- Según se desprende de los convenios para evitar la doble imposición, celebrados por la Argentina con diversos países, se considera establecimiento permanente un lugar fijo de negocios en que una empresa actúa toda o parte de su actividad.

1.4. Beneficiarios del Exterior

Los referidos sujetos tributan a través de retenciones que con carácter de pago único y definitivo deben efectuar los sujetos domiciliados en el país en el momento de pago de las ganancias gravadas.

2. Sujetos obligados a la determinación de la materia Imponible

Otras sociedades constituidas en el país

- Sociedades Colectivas
- Sociedades Accidentales
- Sociedades de Hecho

Los referidos sujetos, normalmente denominados “sociedades de personas”, no resultan contribuyentes del gravamen por cuanto la tributación sobre las ganancias obtenidas por los mismos corresponde a cada uno de los socios.

Empresas Unipersonales

Siguiendo un esquema de tributación similar al del punto anterior, quienes resultan titulares de las referidas explotaciones deben adicionar a su ganancia imponible las rentas que obtengan a través de las mismas.

3. Análisis de casos especiales

Sociedad Conyugal

La ley del gravamen establece que las disposiciones del Código Civil sobre el carácter ganancial de los beneficios de los cónyuges no resultan de aplicación a los fines del tributo y contiene disposiciones específicas que rigen la atribución de los mismos.

Conforme al artículo 1272 del Código civil se consideran bienes gananciales, en términos generales, aquellos que cada uno de los cónyuges o ambos adquiriesen durante el matrimonio, por cualquier título que no sea herencia, donación o legado. Así mismo, revisten tal carácter, entre otros, los frutos naturales o civiles de los bienes comunes, o de los propios de cada uno de los cónyuges, percibidos durante el matrimonio, los frutos civiles de la profesión, trabajo o industria de ambos cónyuges o de cada uno de ellos.

No obstante, a los fines del gravamen corresponde atribuir a cada cónyuge en forma individual las ganancias que provengan de:

- a) Actividades personales de cualquier naturaleza (profesión, oficio, empleo, comercio industria).
- b) Bienes Propios.
- c) Bienes adquiridos con el producto de las actividades mencionadas en a).

Respecto de los beneficios provenientes de bienes gananciales, deben ser atribuidos totalmente al marido, con las siguientes excepciones:

- a) Bienes (muebles e inmuebles) adquiridos por la mujer de acuerdo con el inciso c) anterior.
- b) Bienes que provengan de la separación judicial.
- c) Bienes gananciales cuya administración está a cargo de la mujer, en virtud de una resolución judicial.

Así mismo la ley contempla la existencia de sociedad entre cónyuges, la que sólo será admisible a los efectos del impuesto en caso de que el capital de la misma esté integrado por aporte de bienes cuya titularidad le corresponda a cada uno, conforme a la pautas mencionadas precedentemente. Al respecto cabe mencionar que el artículo 27 de la ley de sociedades comerciales dispone que los esposos pueden integrar entre si solamente sociedades por acciones y de responsabilidad limitada.

Menores de Edad

Según las disposiciones de la ley del gravamen, las ganancias de los menores de edad deben ser declaradas por quien tenga el usufructo de las mismas. Conforme a las disposiciones de nuestro Código Civil son menores las personas que no hubieran cumplido la edad de veintiún años.

Su incapacidad cesa el día en que cumplen veintiún años o bien por su emancipación antes de que fueran mayores.

Así mismo, el artículo 287 del referido Código establece que son el padre y la madre quienes tienen el usufructo de los bienes de sus hijos, con excepción de los siguientes:

- Los adquiridos mediante su trabajo, empleo, profesión o industria, aunque vivan en casa de sus padres.
- Los heredados por motivos de la indignidad o desheredación de sus padres.
- Los adquiridos por herencia, legado o donación, cuando el donante o testador hubiera dispuesto que el usufructo corresponda al hijo.

El usufructo de tales bienes corresponde a los hijos.

Tratándose rentas derivadas de bienes, generalmente el usufructo, le corresponde a los padres del menor. Por ende serán estos quienes deberán declararlas, actuando como contribuyente, o sea como sujeto del impuesto.

Si las rentas derivasen de la actividad personal o de bienes sobre los que el usufructo lo tiene el propio menor, este asume la calidad de contribuyente y, por ende, dada su incapacidad jurídica, el representante legal, o en su caso el padre o tutor, actuará como responsable sustituto, como sujeto pasivo de la obligación tributaria, bajo el nombre y número de inscripción del menor.

Sucesiones Indivisas

Las sucesiones, según las define el artículo 3279 del Código Civil, constituyen la transmisión de los derechos activos y pasivos que componen la herencia de una persona muerta a otra que sobrevive y a la que legalmente le corresponde recibirla; el carácter de heredero se configura desde el momento en que se produce el fallecimiento; así es que las sucesiones carecen, por ende, de personalidad jurídica.

Sin embargo, la ley le asigna el carácter de contribuyente, es decir le otorga personalidad fiscal respecto a las ganancias obtenidas desde la fecha de fallecimiento del causante hasta la fecha en que se dicte la declaratoria de herederos o se declare válido el testamento.

En el próximo capítulo desarrollaremos específicamente el tratamiento de este “Sujeto” en el Impuesto a las Ganancias.



CAPITULO IV

LA SUCESIÓN INDIVISA COMO SUJETO EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Se denomina Sucesión Indivisa al conjunto de bienes del causante durante el lapso que transcurre desde su fallecimiento, hasta que el juez dicta la declaratoria de herederos o declare valido el testamento.

El juicio sucesorio es un juicio dependiente de instancia privada, o sea avanza por impulso de los interesados, por cual podía ocurrir que transcurriera cierto tiempo entre la muerte del causante y la apertura del mismo. Esta es una de las razones por las cuales el derecho tributario considera sujeto a la sucesión indivisa ya que, en caso contrario, podría haber ganancias que durante mucho tiempo no tributaran por carencia de sujeto.

Como dijimos en el Capitulo II, la sucesión indivisa, como sujetos de derechos y obligaciones es una creación del derecho tributario, se trata de una ficción establecida en el inc. d) del art de la ley 11683 cuando al mencionar a los responsables por deuda propia, dice: "Las sucesiones indivisas, cuando las leyes tributarias las consideren sujetos pasivos para la atribución del hecho imponible, en las condiciones previstas en la ley...".

Así el art. 1º in fine, de la ley del impuesto a las ganancias, establece que son contribuyentes las sucesiones indivisas. Por su parte el art. 33 indica que lo son por las ganancias que se obtengan hasta la fecha en que se dicte la declaratoria de herederos o se declare válido el testamento que cumpla con tal finalidad. Respecto del momento del nacimiento de este sujeto, el art. 53 del decreto reglamentario aclara que se produce el día siguiente al de la fecha del fallecimiento del causante. Esto se fundamenta por el hecho de que es posible que transcurra un cierto tiempo entre el fallecimiento y la apertura del juicio sucesorio, que depende de instancia privada, lo que evita que ciertas rentas puedan sustraerse a la imposición en este período.

El art. 2º, inc. d) del decreto reglamentario de la ley del impuesto coloca, entre los obligados a presentar DD.JJ. del impuesto a las ganancias, a los administradores legales o judiciales de las

sucesiones, y a falta de éstos, al cónyuge supérstite, los herederos, albaceas o legatarios, repitiendo lo establecido en la ley de procedimiento y que fuera mencionado anteriormente.

Asimismo, el art. 52 del decreto reglamentario establece la obligación de los administradores legales o judiciales de las sucesiones, o en su defecto, del cónyuge supérstite o sus herederos, de presentar en los plazos generales que fije la AFIP una declaración de las ganancias obtenidas por el causante, hasta el día de su fallecimiento, inclusive.

La sucesión resulta, pues, un sujeto del impuesto distinto del causante. Es importante fijar este concepto, ya que no es lo mismo hacer, por determinadas ganancias, una o dos liquidaciones anuales, referidas a sujetos distintos. De este modo hay una ventaja para los contribuyentes, dada principalmente por la menor incidencia de la progresividad de la alícuota.

La distinta personalidad fiscal de la sucesión, no significa que el cambio del sujeto del tributo, que se opera con la muerte del contribuyente, altere la forma de contabilizar los beneficios ni su naturaleza económica. Las normas para la valuación de inventarios, deducción de incobrables, etc., que venía utilizando el causante deben regir en la liquidación de la sucesión y de los herederos; existe, pues, pese al cambio de sujeto, una relativa continuidad en la personalidad física.

Residencia

El art. 119 de la ley las considera residentes en el país cuando el causante, a la fecha de fallecimiento revistiera tal condición en los términos del mismo artículo. Recordemos que las personas físicas son consideradas residentes cuando:

-Son de nacionalidad argentina, nativas o naturalizadas, excepto las que hayan perdido la condición de residentes (en general, por adquirir la condición de residentes permanentes en un estado extranjero o cuando permanezcan en forma continuada en el exterior por 12 meses).

-Se trate de personas físicas de nacionalidad extranjera que hayan obtenido su residencia permanente en el país o que sin haberla obtenido hayan permanecido en el mismo con autorizaciones temporarias durante 12 meses, excepto los casos previstos en la ley.

Por su parte si el causante fuera un beneficiario del exterior, su sucesión tendrá también ese carácter y por ende, sujeta al mismo régimen retentivo.

Teoría de la Fuente

Al igual que a las personas físicas, a las sucesiones indivisas se les aplica un criterio que se acerca



al concepto restringido de rédito, ya que no solamente están gravadas las rentas o los enriquecimientos, susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación (art. 2º, inc. 1 de la ley), sino también otros que no cumplen esas características, como por ejemplo: los beneficios obtenidos por la enajenación de bienes muebles amortizables (art. 2º, inc. 3), los ingresos por la transferencia definitiva de marcas y patentes aun cuando no se efectúen habitualmente (art. 45, inc. h), la venta de bienes recibidos en cancelación de créditos originados por el ejercicio de profesiones liberales o de ciertos auxiliares de comercio, dentro de los 2 años de su adquisición (art. 114 del decreto reglamentario).

TRATAMIENTO ESPECÍFICO DE LAS GANANCIAS EN LAS DISTINTAS ESTAPAS

1. Declaración jurada del causante

Teniendo en cuenta que el período fiscal para las personas físicas coincide con el año calendario, y salvo que el contribuyente falleciera el mismo 31 de diciembre, habrá que practicar una declaración jurada por el lapso de tiempo comprendido entre el 1º de enero y la fecha de fallecimiento inclusive. Los responsables de su cumplimiento son los mismos responsables por deuda ajena de la sucesión indivisa, tal cual lo establece el art. 52 del Decreto Reglamentario.

La Ley y el Reglamento le otorgan un tratamiento especial a las siguientes situaciones, tratamiento que en algunos de los casos se trata de opciones, que como tales podrán ser escogidas o no según la situación particular.

1.1. Imputación

Si el contribuyente hubiera obtenido ganancias de la segunda o cuarta categorías imputables por el criterio de lo percibido, y que estuvieran devengadas pero no cobradas al momento del deceso, el art. 36, inc. a) de la Ley otorga la posibilidad de optar por imputarlas por el criterio de lo devengado, incluyéndolas en la última declaración del causante.

El art. 54 del Decreto Reglamentario aclara que en caso de ejercerse la opción, no requiere otra exteriorización más que su inclusión en la declaración del causante. De no incluirla, se entiende que

las ganancias serán imputadas por quien corresponda conforme con su derecho hereditario, de acuerdo con las disposiciones del Código Civil, en el período en que se hagan efectivas.

1.2. Deducciones personales

El art. 52 del Decreto Reglamentario establece que las deducciones personales (mínimo no imponible, cargas de familia y deducción especial) se computarán como dispone el art. 24, o sea por períodos mensuales, computándose todo el mes en que ocurra el fallecimiento. Igual criterio se debe aplicar en la declaración de la sucesión indivisa. De manera que el mes en que ocurre el fallecimiento es tenido en cuenta en las dos declaraciones: en la del causante y en la de la sucesión.

El mínimo no imponible -que es en todos los casos de cómputo anual-, encuentra la excepción en el caso de fallecimiento, que debe ser proporcionado a los meses de vida del causante y de la sucesión indivisa.

Sólo podrá computarse si el causante era residente de acuerdo a lo expuesto en el art. 26, es decir que el causante debe haber vivido en el país más de 6 meses.

En cuanto a la deducción por cargas de familia, el art. 52 dispone que en esta declaración jurada podrán computarse siempre que las personas que lo eran sigan siéndolo al momento del fallecimiento, es decir que habrá que analizar que se cumplan todas las condiciones dispuestas por el art. 23.

1.3. Quebrantos del causante

En un reconocimiento más de la identificación del causante con la sucesión indivisa, el art. 35 de la Ley, permite a la sucesión compensar los quebrantos definitivos sufridos por el causante, tanto los surgidos de la última declaración, como los que provengan de períodos anteriores, hasta en cinco años después de haberse originado.

Si la sucesión no los pudiese absorber, podrán ser computados por los herederos en proporción a su porcentaje en el haber hereditario, también con el límite temporal indicado.

1.4. Gastos de sepelio

El art. 22 de la ley admite la deducción de gastos de sepelio del contribuyente y de sus cargas de familia siempre que:

- Se hayan incurridos en el país.
- Se tenga el comprobante de la erogación efectuada.

Pero esta erogación tiene un tope, no podrán deducirse, a valores de hoy, más de \$ 996.23 por cada deceso y por año.

Esta deducción por ser de carácter general, y no vinculada a ninguna categoría, se imputa por lo percibido, según lo dispone el art. 18. Esta es la regla general.

No obstante, el art. 46 del Decreto Reglamentario establece una opción cuando el gasto se origine en el fallecimiento del contribuyente (no de las cargas de familia, en el supuesto que en el mismo período se hubiera producido más de una muerte). Esta opción consiste en imputar el gasto en la última declaración del causante o en la de la sucesión indivisa.

2. Declaración Jurada de la sucesión indivisa

Esta declaración, que tal como se dijo, debe incluir las ganancias que se generen desde el día siguiente al fallecimiento del causante hasta la fecha en que se dicte la declaratoria de herederos o que se apruebe el testamento, puede abarcar más de un período fiscal. De hecho habrá una declaración que compartirá el año calendario con la del causante, y tantas como se dilate en el tiempo el final del juicio sucesorio.

Hasta tanto no ocurran los hechos que delimitan su existencia, los responsables por deuda ajena deberán cumplir con todas las obligaciones impositivas, las que incluyen la presentación al vencimiento general, de las declaraciones pertinentes, las que llevarán el número de CUIT del causante. Recién cuando finalice la vida de la sucesión indivisa se solicitará la baja de la CUIT y de todos los impuestos en los que hubiera estado inscripto el contribuyente.

2.1. Las ganancias que deben ser incluidas en la declaración de la sucesión indivisa

"La sucesión indivisa es la continuidad de la persona del causante" expresan Raimondi y Atchabahián⁹.

En este sentido, dicen Giuliani Fonrouge y Navarrine¹⁰, refiriéndose al art. 33: "La instituye como sujeto independiente de la obligación tributaria y, en realidad, como prolongación del causante: de aquí que la repute contribuyente por las ganancias que obtenga -en realidad, debió decir: las ganancias que hubiera obtenido el causante- hasta la declaratoria de herederos o la declaración de validez del testamento...". No obstante es interesante comentar la opinión de los autores en lo referente a lo ficticio del sistema organizado por la ley tributaria que se aparta, a su criterio, innecesariamente del régimen sucesorio del Código Civil y no armoniza con la realidad, en la que "los beneficios que se transmiten a título hereditario o por disolución de la sociedad conyugal son, en la realidad de la vida, de pertenencia de la nueva persona y nunca del causante...".

Lo cierto es que la ley tributaria se aparta de la norma de fondo, en virtud de la autonomía del derecho tributario, quizás fundado en las razones de orden práctico mencionadas más arriba, porque puede resultar que haya herederos incapaces o indignos para suceder, cuya situación no se exteriorice al momento del fallecimiento. De aplicarse la ley civil, recaería todo el peso del impuesto en cabeza de los herederos conocidos, si es que los hay, y habiéndolos puede suceder que no sean los legítimos.

De esta manera se pone un compás de espera en las sucesiones intestadas, porque, si bien en la generalidad de los casos no se presentan situaciones conflictivas, en los hechos las hay, y así lo prevé el mismo Código Civil al referirse a quienes son incapaces de heredar. Por esas circunstancias, es entendible que el legislador haya tratado de evitar las consecuencias que impositivamente podría acarrear asignar las ganancias del causante a los posibles herederos, a partir del mismo momento del fallecimiento del contribuyente, tal como lo dispone el Código Civil cuando en su art. 3410 expresa que el heredero entra en posesión de la herencia desde el día de la muerte del autor de la sucesión.

En cuanto al legatario que es un heredero de cosas determinadas y propietario de ellas desde la muerte del testador, la ley del gravamen se aparta también del Código Civil, a la espera que el testamento se declare válido, adoptando el mismo criterio de prudencia que en el caso de las sucesiones intestadas. Puesto que al momento del fallecimiento no se puede saber en todos los casos si el testamento es válido, o si quien testó o a favor de quien testó son capaces. Ello es así pues la

⁹ Raimondi, Carlos y ATCHABAHIAN A. "El impuesto a las Ganancias". Ed. Desalma, p. 362.

¹⁰ GIULIANI FONROUGE, C. y NAVARRINE S. "Impuesto a las Ganancias", Ed. Depalma, p.357.



nulidad de un testamento por vicio en sus formas, causa la nulidad de todas las disposiciones que contiene.

En virtud de distintas circunstancias que pueden ocurrir en torno a un testamento, es que quizás la ley tributaria ha decidido apartarse de la ley de fondo, y esperar la declaración de validez del testamento para atribuir el hecho imponible al legatario.

A partir de todas las consideraciones formuladas, y con la salvedad de la ficción que significa la creación del sujeto tributario "sucesión indivisa", las ganancias que deben incluirse en la declaración de la sucesión, son las ganancias que hubiera declarado el contribuyente si no hubiera fallecido.

Con relación a cuáles ganancias de deben incluir en la declaración jurada de la sucesión indivisa existen diversas opiniones. La controversia se presenta en la "Sucesión de Cónyuges"

2.2 Sucesión de Cónyuges

En otra auténtica manifestación de autonomía del derecho tributario, el art. 28 de la ley de Impuesto a las ganancias declara expresamente que las disposiciones del Código Civil sobre el carácter ganancial de los beneficios de los cónyuges no rigen a los fines del impuesto. De forma tal que el art. 29 manda a atribuir a cada cónyuge las ganancias provenientes de su actividad personal, de bienes propios y de los adquiridos con el producto de su actividad, correspondiendo, según el art. 30 atribuir totalmente al marido los beneficios de bienes gananciales, excepto que los tenga que declarar la esposa por provenir de bienes adquiridos con el producto de su actividad, que exista separación judicial de bienes, o que ella tenga la administración en virtud de una resolución judicial.

La controversia se produce al morir uno de los cónyuges con relación a que sucede con la sociedad conyugal. Es aquí donde nos encontramos con distintas opiniones dependiendo de quien sea el causante, si el esposo o la esposa.

Al respecto Reig opina: *" Es el marido quien debe liquidar el impuesto por los ingresos de la sociedad conyugal, en cuanto provengan de bienes gananciales. Si, como ocurre frecuentemente, él administra bienes o negocios de ese origen pertenecientes a la sociedad conyugal ¿ cual es la situación que se presenta si fallece la esposa?*

En este caso, mientras dure la sucesión, el marido no debe seguir liquidando sobre la totalidad de las rentas que produzcan los respectivos bienes gananciales, pues la sucesión existe desde el momento del fallecimiento y la sociedad conyugal cesa en ese momento, habiendo herederos en potencia y un estado jurídico distinto. Entonces la mitad del producido de los bienes gananciales

debe ser adjudicada a otro sujeto de impuesto: la sucesión de la cónyuge, a pesar de que esta no haya sido nunca contribuyente (ya que en el supuesto se tratara de bienes gananciales que siempre ha declarado el marido.)

Si la cónyuge fuera contribuyente, en razón de tener bienes propios o ejercer otras actividades, habrá que adicionar a las rentas que ellos produzcan, por propia naturaleza de la sucesión de la cónyuge, la parte que corresponda por las provenientes de los bienes gananciales y que antes no declaraba porque lo efectuaba el marido.

Puede parecer que con similar criterio al expuesto, en el caso de fallecimiento del marido, también por ruptura de la sociedad conyugal, la mitad ganancial que pertenece a la esposa debiera ser atribuida a ella y no a la sucesión. Sin embargo en este caso la sucesión pasa a administrar tanto la parte de bienes gananciales del fallecido como de la cónyuge, y aun cuando sobre éstos no actúa con fines transmisivos sino meramente declarativos, cumple igualmente una función propia de la sucesión, sucediendo en tal administración a la que antes tenía el marido. Este criterio queda reafirmado por el art. 34 de la ley cuando establece que a partir del dictado de la declaratoria de herederos o de validez del testamento y hasta la aprobación de la cuenta particionaria, el cónyuge supérstite y los herederos sumarán a sus propias rentas su parte proporcional en el haber sucesorio "conforme con su derecho social o hereditario" con anterioridad, pues, este derecho social del cónyuge supérstite sobre bienes gananciales que declaraba el causante, está implícito que la ley entiende debe declararlos la sucesión indivisa."¹¹

En cambio Luis Omar Fernández expresa: " ... Una cuestión bastante debatida es la inclusión o no dentro de dicha masa de los bienes gananciales de la sociedad conyugal, que se disuelve con el fallecimiento de uno de sus miembros. La jurisprudencia civilista se encuentra dividida sobre esta cuestión.

Una parte minoritaria de dicha jurisprudencia sostiene la inclusión de los bienes gananciales en la masa sucesoria, argumentando: "Como la sucesión es un procedimiento destinado a concluir, cuando existe pluralidad de herederos y hay masa indivisa, con la petición, dentro del concepto herederos han de considerarse comprendidos no sólo a éstos sino al cónyuge supérstite y dentro de la masa tanto los propios como los gananciales".

La jurisprudencia mayoritaria sostiene que los bienes de la sociedad conyugal no integran la masa hereditaria: "Si bien los gananciales del cónyuge que sobrevive no integran el acervo, el proceso

¹¹ Impuesto a las Ganancias, Enrique J. Reig, Ediciones Macci, 9º Edición, abril de 1996.

sucesorio es el ámbito en que debe concretarse la adjudicación al esposo de la parte que le corresponde. Así el primer paso que debe realizarse en la etapa de partición es, precisamente separar los bienes que correspondan al supérstite como gananciales. Esta separación queda, pues, comprendida dentro de los trámites propios de la partición”; por su parte, “si la mitad de los bienes gananciales le corresponde a la cónyuge del causante iure proprio y no iure hereditatis los mismos no integran el acervo hereditario sobre el cual habrán de concurrir los herederos declarados”

En el impuesto a las ganancias, al adoptarse una regla distinta del ordenamiento civil para la declaración de los bienes y rentas, cada cónyuge declarará los bienes gananciales adquiridos en las condiciones de los arts. 29 y 30 de la ley.

Entonces, los bienes a atribuir al sujeto pasivo sucesión indivisa, en el caso de sucesión entre cónyuges, se integran con el 50% de los gananciales (que componían la disuelta sociedad conyugal) y los propios del causante, si los hubiere, según los dispone el art. 3º del decreto reglamentario, las rentas seguirán a los bienes que las producen.

Téngase en cuenta que la sociedad conyugal queda disuelta por el fallecimiento del cónyuge, y que tal disolución puede representar la redistribución de los bienes dejados por cada uno de los cónyuges en su propia declaración jurada. Ello como consecuencia de que los bienes no eran declarados en partes iguales, sino en función de quien obtuvo la renta con la cual fueron adquiridos.”

La D.G.I. en el año 1985 se ha expedido al respecto a través del dictamen 8/85 D.A.T.J. (D.G.I.) expresando lo siguiente:

SUMARIO

“b) Los bienes que se atribuyen al sujeto pasivo “sucesión indivisa” son aquellos que forman parte del acervo sucesorio que se transmite en el juicio respectivo. c) En el caso de sucesión entre cónyuges, los bienes aludidos se integran con el 50% de los gananciales -que componían la disuelta sociedad conyugal- y los propios del causante, si los hubiera. Cuando se tratare de sucesiones entre ascendientes, descendientes, colaterales o en los casos en los que se hubieran instituido herederos o legatarios, con la totalidad de los bienes.

TEXTO

I.- El contribuyente del rubro, como consecuencia del fallecimiento de su esposa, presentó -el 20 de abril de 1981- las siguientes declaraciones juradas por el periodo 1980 en el Impuesto a las Ganancias; a) desde el 1° de enero de 1980 hasta el 6 de julio de 1980, fecha de la muerte de su cónyuge; b) desde el 7 de julio de 1980 hasta el 23 de octubre de 1980, que es la fecha en la que se dictó la declaratoria de herederos en el expediente sucesorio y c) desde el 24 de octubre de 1980 hasta el 31 de diciembre de 1980.

En la primera de esas declaraciones -1/1/80 al 6/7/80- el responsable se adjudicó la totalidad de las ganancias provenientes de los bienes que integraban la sociedad conyugal. En la segunda declaración -7/7/80 al 23/10/80- adjudicó la totalidad de las ganancias, derivadas de los bienes aludidos, al sujeto pasivo "sucesión indivisa". Por último, en su tercera declaración -del 24/10/80 al 31/12/80- el contribuyente incluyó las ganancias imputables al 50% de los bienes que constituían la disuelta sociedad conyugal. Se deja constancia que las rentas correspondientes al 50% de los bienes restantes fueron declaradas por la única hija del matrimonio en su carácter de única y universal heredera de la causante.

Con fecha 30 de diciembre de 1982, la Jefatura de la División Fiscalización Interna de la Región impugnó el procedimiento seguido por el responsable en los siguientes términos: "Al respecto cumplimos en comunicarle que los artículos por Ud. mencionados -se alude a las normas de la Ley de Impuesto a las Ganancias y su decreto reglamentario- se refieren al fallecimiento del causante, o sea del inscripto; por lo tanto la declaración jurada deberá ser una (1). ... En consecuencia dentro de los quince (15) días de recibida la presente deberá proceder a la rectificativa de las mismas. La falta de cumplimiento de la presente dará lugar a la aplicación de las sanciones previstas en la Ley 11.683 ...".

Este acto fue notificado el 7 de enero de 1983.

Con fecha 28 de enero de 1983 el Sr. X.X acompañó un escrito en el que mantuvo los fundamentos de sus primitivas presentaciones del 20 de abril de 1981.

La Región ..., se inclinó por esta solución: "La sucesión indivisa es un nuevo contribuyente por el periodo que va desde el deceso del causante hasta la declaración de herederos, en sus manifestaciones impositivas se haría la atribución de las rentas que corresponde al cónyuge sobreviviente y ella por su parte sería tratada como una contribuyente con las deducciones correspondientes, mínimo no imponible y adicionales de ser procedente".

La Jefatura de la Zona ..., en cambio, propició la siguiente solución: "De lo expuesto se deduce que, a los efectos tributarios, resulta indiferente cuál de los cónyuges ha fallecido para resolver el problema de la correspondiente atribución de los resultados generados por los bienes gananciales acumulados durante la vigencia de la disuelta sociedad conyugal, porque desde el momento del fallecimiento hasta la fecha de la declaratoria de herederos o de la declaración de validez del testamento, es la sucesión indivisa la titular de tales ganancias".

Por su parte, el Departamento Asesoría Técnica expuso la siguiente conclusión: "c) Encuadrar el tratamiento de los bienes en cuestión en la esfera del Código Civil ..., apelando a la aplicación supletoria del derecho privado que determina el artículo 11 de la Ley N° 11.683 En esta percepción, serían los herederos los responsables de atribuirse en su persona el resultado respectivo del producido de los bienes gananciales, sin perjuicio de sumarios a los propios que pudieran disfrutar", señalando más adelante: "Tal sería en definitiva la solución propiciada por este Departamento ..., con la aclaración de que, por contrario imperio, en cuanto a la distribución de bienes se refiere, sería coherente con lo establecido en el Impuesto sobre el Patrimonio Neto, en el cual, ... a los efectos de la determinación del Patrimonio Neto se considerará a las sucesiones indivisas titulares de la mitad de los bienes gananciales de la sociedad conyugal de la que el causante (contribuyente) hubiese formado parte al momento de su fallecimiento".

En este estado de las actuaciones, esa Dirección solicitó la opinión de esta Asesoría Legal.

II.- El tema planteado consiste, a juicio de este Departamento, en el examen genérico del sujeto pasivo "sucesión indivisa", contemplado por la Ley de Impuesto a las Ganancias (texto ordenado en 1977 y sus modificaciones). Luego deberá analizarse el supuesto de autos, procesal y materialmente. Ello se realizará en los párrafos siguientes.

III.- El artículo 1° de la Ley de Impuesto a las Ganancias (texto ordenado en 1977 y sus modificaciones), en su parte pertinente, dice:

"Además de las personas indicadas en el párrafo anterior son contribuyentes las sucesiones indivisas, mientras no exista declaratoria de herederos o no se haya declarado válido el testamento que cumpla la misma finalidad". A su vez, el artículo 33 de este texto legal, dispone:

"Las sucesiones indivisas son contribuyentes por las ganancias que obtengan hasta la fecha que se dicte declaratoria de herederos o se haya declarado válido el testamento que cumpla la misma finalidad estando sujetas al pago del impuesto, previo cómputo de las deducciones a que hubiere tenido derecho el causante, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 23 y con las limitaciones impuestas por el mismo".

Las normas transcriptas se complementan con las disposiciones de los artículos 34 a 36 de la ley y 44 y 45 de su decreto reglamentario.

La Ley de Impuesto a las Ganancias, entonces, ha convertido al ente "sucesión indivisa" en sujeto pasivo del Impuesto a las Ganancias, atribuyéndole los derechos y las mismas obligaciones que a las personas físicas o de existencia ideal (cfr. artículo 1º, primer párrafo). A este sujeto pasivo se lo ha caracterizado en los siguientes términos: "Se dividen las ganancias en cuatro periodos. El primer periodo es el que está comprendido entre el comienzo del año fiscal hasta la fecha del fallecimiento. En este periodo se atribuye la ganancia neta al causante.

El segundo periodo corre desde la fecha del fallecimiento hasta la de la declaratoria de herederos o de la aprobación del testamento. Es en este periodo que la sucesión indivisa se constituye en contribuyente. La ganancia neta se atribuye al sujeto sucesión indivisa. Esta computa las ganancias y los quebrantos, y las deducciones imputables al periodo indicado, como si se tratara del causante. Desde la fecha de la declaratoria de herederos o aprobación del testamento hasta la fecha de aprobación de la cuenta particionaria, judicial, extrajudicial, los derechohabientes sumarán a sus propias ganancias la parte proporcional de las ganancias de la sucesión que corresponda a su participación social o hereditaria, pro indiviso. En este periodo ya la sucesión indivisa ha dejado de ser contribuyente, dejando su lugar a los derechohabientes.

Desde la fecha de aprobación de la cuenta particionaria en adelante, los derechos-habientes incluirán en sus declaraciones juradas las ganancias que produzcan los bienes hereditarios, o de la sociedad-conyugal, que se les hayan adjudicado" (el destacado es nuestro) (cfr. JARACH, Dino: "Impuesto a las Ganancias", Editorial Cangallo, Buenos Aires, 1980, página 282 y siguientes).

Es decir, en el régimen del impuesto a las Ganancias, el legislador ha consagrado a la "sucesión indivisa" como responsable del gravamen a título propio, independizando la de la persona del causante hubiera sido éste contribuyente o no del impuesto. Consiguientemente, en razón de esta independencia, a los fines de la aplicación del tributo, carece de relevancia la figura del primitivo titular de las ganancias -ahora fallecido- como también las de las personas de aquellos que -como herederos o socios de la sociedad conyugal- concurren a la tramitación del proceso sucesorio, aun cuando a este nuevo sujeto pasivo se le atribuyen las ganancias derivadas de los bienes -propios y/o gananciales- cuya titularidad pertenecía al causante.

En suma, no obstante que, económicamente, la contribuyente "sucesión indivisa" reviste el carácter de continuadora del "de cuius", lo cierto es que, en el ámbito del Impuesto a las Ganancias, es un sujeto pasivo nuevo, distinto e independiente de la persona física cuya muerte



originó a apertura del juicio sucesorio y, también como ya se dijo, de aquéllos que intervienen en este proceso.

Deben, además, practicarse las siguientes aclaraciones. La existencia temporal del sujeto pasivo "sucesión indivisa" es indeterminada en la medida en que se encuentra vinculada a las alternativas del trámite del juicio sucesorio. Por otra parte, siempre que ello fuera pertinente, los administradores de la "sucesión indivisa" o, en su caso, el cónyuge supérstite o los herederos (cfr. art. 44 del decreto reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias) deberán dar cumplimiento a los deberes - por ejemplo: la presentación de las declaraciones juradas respectivas- y ejercer los derechos -por ejemplo: computar las deducciones que correspondiesen- con iguales alcances que a los demás contribuyentes del gravamen.

Cabe practicar, por último, la siguiente consideración.

Los bienes que se atribuyen al sujeto pasivo "sucesión indivisa -y cuyas ganancias resultan gravadas por el impuesto que se comenta -son aquellos que forman parte del acervo sucesorio que se transmite en el juicio respectivo. En el caso de sucesión entre cónyuges, los bienes aludidos se integran con el 50% de los gananciales -que componían la disuelta sociedad conyugal- y los propios del causante, si los hubiera; cuando se tratare de sucesiones entre ascendientes, descendientes, colaterales o en los casos en que se hubieran instituido herederos o legatarios, con la totalidad de los bienes.

IV.- Habiéndose examinado, en general, al sujeto pasivo del Impuesto a las Ganancias "sucesión indivisa", procede analizar el supuesto de autos, material y procesalmente.

Ello se realizará en los parágrafos siguientes.

V.- Aspecto material

Habida cuenta de que el ente "sucesión indivisa" constituye un sujeto pasivo del Impuesto a las Ganancias nuevo, distinto e independiente de la persona del causante, cabe concluir, a criterio de este Departamento, que en los casos en los que se produjera el deceso del cónyuge no contribuyente, deberán aplicarse -en iguales condiciones que cuando el que muere es el cónyuge contribuyente- las previsiones de los artículos 33 a 36 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (texto ordenado en 1977 y sus modificaciones) y 44 y 45 de su decreto reglamentario.

Corresponde señalar, además, que los bienes que deberán atribuirse al sujeto pasivo "sucesión indivisa" se componen sólo con el 50% de los que integraban la disuelta sociedad conyugal, ya que, según surge de autos, la causante no poseía bienes propios. El 50% restante deberá incluirlo

el Sr. X.X en su propia declaración jurada, durante el periodo que transcurrió desde el deceso de su esposa hasta el 31 de diciembre de 1980.

Cabe destacar, por último, que la solución propiciada resulta coherente con las disposiciones del artículo 40 del decreto reglamentario de la ley de creación del Impuesto sobre el Patrimonio Neto.

VI.- Aspecto procesal

En virtud de lo expresado en el párrafo anterior, procede concluir que en la declaración jurada correspondiente al sujeto pasivo "sucesión indivisa" deberá incluirse sólo el 50% de los bienes gananciales que integraban la disuelta sociedad conyugal y no, como lo entendió el contribuyente X.X, el 100% de dichos bienes. Se expuso, también, que en su declaración personal, el cónyuge sobreviviente deberá, por el periodo transcurrido desde la muerte de la causante hasta el 31 de diciembre de 1980, atribuirse el 50% restante de los bienes gananciales y no, como lo practicó el responsable, desde la fecha de la declaratoria de herederos hasta el final del ejercicio fiscal 1980.

Considerando lo expuesto en el párrafo precedente, estima este Departamento, que procedería Impugnar las declaraciones juradas pertinentes mediante el procedimiento de los artículos 23 y siguientes de la Ley N° 11.683(texto ordenado en 1978 y sus modificaciones); en efecto, ello es así porque la distinta atribución de los bienes -que componían la sociedad conyugal- podría modificar el resultado impositivo emergente de las declaraciones juradas presentadas por los periodos 7/7/80-23/10/80 y 24/10/80-31/12/80.

Con otra opinión se encuentra la Señora Perla Olego de Miselda, en un trabajo publicado en IMP. 2002-B, 1803, de la Editorial La Ley. En este trabajo ella opina lo siguiente:

“Si el contribuyente que fallece es el marido, éste venía declarando de acuerdo a lo previsto por el art. 30, todos los beneficios de bienes gananciales, con las excepciones antedichas. Si como se dijo, la sucesión es una continuidad de la persona del causante, a ella deben atribuirse las mismas ganancias que se le atribuían al causante, todas.

Si se ha dicho que la sucesión es una ficción tributaria que se aparta de las normas civilistas, sumado a las disposiciones sobre el tratamiento de las ganancias de la sociedad conyugal, nada indica que al fallecer el contribuyente, se vuelva atrás con lo dispuesto por el art. 28. La mujer seguirá declarando en este periodo sus propias ganancias, si es que las tenía. Su situación impositiva no cambia a la luz de lo dispuesto por los arts. 28, 29 y 30.

Recién cuando se la declare formalmente heredera, incorporará las ganancias que le correspondan conforme a su derecho social y hereditario.

No se desconoce que para el Derecho Civil al fallecer uno de los cónyuges se rompe la sociedad conyugal, pero no es ésta la filosofía del Impuesto a las Ganancias, que reiteramos, se ha apartado de dichas normas. Si es el criterio seguido por la Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales, que si bien remite a lo dispuesto por la Ley de Ganancias en materia de sociedad conyugal, su decreto reglamentario al referirse a los bienes que debe declarar la sucesión, expresamente dice que incluirá no sólo los propios del causante sino la mitad de los gananciales que le hubieran correspondido en la sociedad conyugal.

Sin embargo, un dictamen (Dict. 8/85.D.A.T.J. (D.G.I.) y como tal debe tomarse su jerarquía dentro de la pirámide legislativa, dice "el ente "sucesión indivisa" constituye un sujeto pasivo del Impuesto a las Ganancias nuevo, distinto e independiente de la persona del causante". Vemos que se aleja diametralmente de la interpretación generalizada del espíritu y letra de la ley, que, por todas las razones antes expuestas, y aún críticas de dicha legislación, están de acuerdo con que la sucesión es una continuidad de la persona del causante.

Si fuera un sujeto distinto e independiente ¿por qué se le acuerdan los mismos derechos que al causante, en cuanto a imputación, deducciones de carácter personal y traslado de quebrantos? Evidentemente este dictamen busca la argumentación para resolver la situación que se le plantea en el caso del deceso del cónyuge que no es contribuyente, para resolver vía la mención del tratamiento otorgado por un impuesto de naturaleza patrimonial, como era Patrimonio Neto, diciendo que "la solución propiciada resulta coherente con las disposiciones del art. 40 del decreto reglamentario de la ley de creación del Impuesto sobre el Patrimonio Neto". Sigue diciendo: En virtud de lo expresado en el párrafo anterior, procede concluir que en la declaración jurada correspondiente al sujeto pasivo "sucesión indivisa" deberá incluirse sólo el 50% de los bienes gananciales que integraban la disuelta sociedad conyugal y no, como lo entendió el contribuyente X.X, el 100% de dichos bienes. Se expuso, también, que en su declaración personal, el cónyuge sobreviviente deberá, por el período transcurrido desde la muerte de la causante hasta el 31 de diciembre de 1980, atribuirse el 50% restante de los bienes gananciales y no, como lo practicó el responsable, desde la fecha de la declaratoria de herederos hasta el final del ejercicio fiscal".

Se pueden hacer las siguientes acotaciones:

- No se puede disolver lo que nunca existió impositivamente: la sociedad conyugal.

- La Ley de Impuesto a las Ganancias desconoce el derecho al 50% de los bienes gananciales consagrado en el Código Civil, en el caso de que la esposa, y sólo ella, no pueda probar su origen. Reconoce el derecho social, recién después de la declaratoria de herederos (art. 34).

- Además vale la pena aclarar que la Ley de Impuesto a las Ganancias es de aplicación supletoria del impuesto patrimonial, y no viceversa. Por lo que no resulta válido pretender resolver la cuestión particular, aplicando una supletoriedad no admitida y desconociendo la propia voluntad del legislador, que equivocado o no, expresamente dispuso apartarse de las normas del Código Civil.

Creo que estuvo mal fundamentado el asunto, porque si la cónyuge que falleció no era contribuyente, era el marido el que venía declarando el 100% de las rentas, tal como manda hacerlo el art. 30. Si ella fallece, la situación impositiva no se altera, el seguirá declarando el total aunque se haya roto la sociedad conyugal por efecto de la muerte, porque esa sociedad conyugal nunca existió para el Impuesto a las Ganancias. Una vez dictada la declaratoria de herederos, si es el único heredero, todo seguirá igual, pues lo que era totalmente atribuible a él impositivamente, se convierte en totalmente atribuible a él civilmente. Si hay otros herederos, como era el caso en cuestión, parte de los bienes dejan de pertenecerle y pasan al patrimonio de los hijos, los que si son mayores de edad, y resultan contribuyentes, declararán en la proporción que les corresponda durante el condominio indiviso, y luego por las rentas que produzcan los bienes que les sean adjudicados. Si son menores de edad, es el padre el que seguirá declarando la renta de los hijos, sumándolas a las propias, tal como lo dispone el art. 31.

Sintetizando, pueden plantearse distintas alternativas a partir del fallecimiento de una persona, y el consiguiente nacimiento de la ficción tributaria que representa la figura de la sucesión indivisa:

- Fallecimiento del contribuyente casado (el marido)

a) La esposa no tiene ganancias propias. El marido ha venido declarando sus rentas propias más las originadas en la sociedad conyugal.

La sucesión indivisa declarará las ganancias que venía declarando el causante.

b) La esposa tiene ganancias propias y ganancias provenientes de bienes cuyo origen no pudo probar.

La esposa declara sus propias rentas.

El marido ha venido declarando sus rentas propias más las que su esposa no pudo probar el origen.

La sucesión indivisa declarará las ganancias que venía declarando el causante: las propias y las gananciales.

- Fallecimiento de la contribuyente casada (la esposa)

a) La causante tenía ganancias propias y otras provenientes de bienes cuyo origen no pudo probar. Declaraba las propias.

El marido ha venido declarando sus rentas propias más las originadas en la sociedad conyugal.

La sucesión indivisa declarará las ganancias que venía declarando la causante.

Si el marido no tenía rentas propias, declaraba sólo las gananciales, y las seguirá declarando mientras no se dicte la declaratoria de herederos.

A partir de ese momento, en el que se consideran incorporados los bienes al patrimonio de los herederos (art. 7º, Decreto Reglamentario), el marido declarará las rentas que integraron el acervo sucesorio en proporción a su derecho social y hereditario, además de las propias, en el caso de tenerlas.

- Fallecimiento del marido no contribuyente

Si no tenía rentas netas gravadas que lo obligaran a presentar declaración jurada, la sucesión indivisa tampoco las tendrá, a menos que surja alguna después de su muerte, y que hubiera sido atribuible al causante.

Si la esposa tiene ingresos propios, lo declarará. Recién cuando se apruebe la declaratoria de herederos sumará a las propias las que integraron el acervo sucesorio en proporción a su derecho hereditario.

- Fallecimiento de la esposa no contribuyente

a) La causante tenía ganancias provenientes de bienes cuyo origen no pudo probar.

El marido ha venido declarando sus rentas propias más las originadas en la sociedad conyugal, y lo seguirá haciendo hasta la declaratoria de herederos.

La sucesión indivisa no tiene ganancias de la causante que declarar.

A partir de la fecha en que se dicte la declaratoria de herederos, el marido declarará las rentas que integraron el acervo sucesorio en proporción a su derecho hereditario, además de las propias.

Otros autores como por ejemplo Raimondi y Atchabahián no hacen mención a esta controversia.

2.3. Imputación

Si en la última declaración del contribuyente fallecido se hubiera optado por imputar las ganancias de la segunda o cuarta categorías que no estuvieran cobradas al momento del deceso en la declaración de la sucesión indivisa, no se deberá hacer nada cuando efectivamente se cobren.

De no haberlas imputado por lo devengado, se irán declarando a medida que se perciban, incluyéndolas en la declaración de la sucesión indivisa, tal como lo dispone el art. 54 del reglamento.

2.4. Deducciones personales

El art. 33 de la ley y su concordante, el art. 53 del Decreto Reglamentario, establecen que la sucesión indivisa podrá computar las deducciones personales a que hubiera tenido derecho el causante en proporción a los meses que comprenda la declaración, computando todo el mes del fallecimiento y todo el mes en el que se dicte la declaratoria o se apruebe el testamento.

Puede suceder que en ese lapso de tiempo, ocurran altas (por ejemplo un nacimiento) o bajas por fallecimiento o por haber cumplido los descendientes 24 años de edad, o por haber obtenido alguna de las cargas ingresos superiores al mínimo no imponible, en cuyo caso se deberá a su vez, proporcionar la deducción considerando todo el mes en que ocurrieron los hechos.

Se plantea aquí un interrogante respecto a la posibilidad de computar la deducción especial por parte de la sucesión indivisa debido a que el art. 23 condiciona su cómputo a que se trabaje personalmente en la actividad o empresa (para ganancias de 3ª categoría) y al pago de los aportes al régimen de trabajadores autónomos o cajas sustitutivas según corresponda. Entendemos que en la medida en que el causante haya cumplido ambas condiciones hasta la fecha de su fallecimiento, la sucesión podrá tomar esta deducción en virtud del art. 24, 2º párrafo in fine.

2.5. Quebrantos de la sucesión indivisa

El art. 35 de la ley, tercer párrafo, contempla el traslado de los quebrantos definitivos sufridos por la sucesión hasta el quinto año después de haberse originado.

Agotada la vida de la sucesión, los quebrantos de la misma podrán ser computados por lo herederos en proporción a su participación en el haber hereditario, con igual límite de tiempo.

2.6 Ganancias de fuente extranjera

En el caso en que la sucesión indivisa sea residente en el país, y obtenga ganancias de fuente extranjera, la determinación de la misma deberá realizarse de acuerdo a lo dispuesto en los arts. 131 y siguientes de la ley. Según el art. 162 computarán las deducciones originadas en el exterior y en el país considerando la proporción en que estén afectadas a ganancias de fuente extranjera gravadas.

Respecto de las deducciones personales, la normativa indica expresamente que la sucesión restará las deducciones por ganancia no imponible y por cargas de familia (no así la deducción especial) en la medida en que excedan a la ganancia neta de fuente argentina correspondiente al mismo año fiscal.

3. Etapas posteriores a la Declaratoria de Herederos o Aprobación del Testamento.

3.1. Desde el día siguiente al de la declaratoria o aprobación del testamento que cumple la misma finalidad, hasta el día de la aprobación de la cuenta particionaria.

La declaratoria de herederos y la aprobación del testamento son hechos que concluyen con la ficción del sujeto tributario sucesión indivisa y marcan el momento en que, según el art. 7° del Decreto Reglamentario los bienes se consideran incorporados al patrimonio de los herederos y legatarios. Constituyendo esta norma otra muestra de la autonomía del derecho tributario, al apartarse de las normas del Código Civil que dispone en el art. 3410: "Cuando la sucesión tiene lugar entre ascendientes, descendiente y cónyuge, el heredero entra en posesión de la herencia desde el día de la muerte del autor de la sucesión, sin ninguna formalidad o intervención de los jueces, aunque ignorase la apertura de la sucesión y su llamamiento a la herencia".

Durante esta etapa conocida como condominio indiviso, cada heredero declarará en su propia declaración jurada el porcentaje que le corresponda en las ganancias de la sucesión de acuerdo con su derecho social -por la participación en la sociedad conyugal- o hereditario.

Los legatarios sumarán a sus propias ganancias las producidas por los bienes legados.

De manera que los contribuyentes son ahora los herederos o legatarios, que sumarán las provenientes del condominio (en el caso de los primeros) y de sus bienes (en el segundo caso) a sus



propias ganancias, si es que las tenían, debiendo en todo caso, analizar si superan el mínimo no imponible y cargas de familia, a fin de determinar su inscripción o no en el impuesto.

En esta etapa también se tendrá en cuenta la declaración de rentas imputables por lo percibido que se hayan cobrado durante este período y por las cuales no se hubiera ejercido la opción de declararlas en la última declaración del causante. Además recordemos que podrán computarse los quebrantos tanto de la sucesión como del contribuyente fallecido, siempre que no hubiesen transcurrido más de 5 años desde su generación. Todo ello siempre en la proporción que corresponda en el haber hereditario.

Una situación que puede presentarse, y que no tiene previsión en materia fiscal, es la incorporación tardía de herederos después de dictada la declaratoria. En este caso los herederos originarios han declarado una participación mayor, ya que conforme al art. 3341 del Cód. Civil el reconocimiento de la calidad de heredero es retroactivo a la fecha de fallecimiento del causante, por lo que debería aplicarse el siguiente procedimiento: el nuevo heredero debería presentar o rectificar sus DD.JJ. incluyendo su participación en las rentas y los herederos originales deberían proceder de idéntica forma pero sin incluir la parte que corresponde al nuevo heredero.

Otro caso que puede presentarse es la renuncia a su herencia por parte de algún heredero. En este caso se debería proceder de igual forma que la indicada en el párrafo anterior pero los ajustes serían en sentido inverso.

También pueden existir legatarios (de un bien en particular o de una cuota parte de la herencia) siendo posible que el testamento se declare válido en un período fiscal diferente al que se dicte la declaratoria. Si ésta se dicta antes de la validez del testamento, el haber hereditario en un principio estará formado por la totalidad de los bienes del causante, debiendo separarse la proporción o el bien que corresponda al legatario una vez aprobado el testamento, con los consiguientes ajustes en las declaraciones juradas presentadas en caso de que estos hechos ocurran en diferentes ejercicios fiscales.

En contraposición puede ocurrir que el testamento se declare válido antes del dictado de la declaratoria, en este caso, entendemos que si bien no está previsto legalmente, el legatario debería comenzar a declarar su cuota y/o bien, tributando la sucesión sobre el remanente hasta la declaratoria.

Como vemos, el abanico de posibilidades es muy amplio y no todos los casos se encuentran previstos legalmente.

3.2. Desde la aprobación de la cuenta particionaria

Generalmente no se llega a esta instancia, permaneciendo indefinidamente el condominio indiviso, donde todo es de todos y nada es de nadie en particular.

La partición puede ser judicial o extrajudicial, terminando con ella la indivisión forzosa.

Cada heredero, ya en propiedad de sus bienes, declarará en forma exclusiva las ganancias que los mismos le producen.

De forma tal que los sujetos en el Impuesto a las Ganancias, siguen siendo los herederos. En el período fiscal que ocurra la partición, tendrán rentas provenientes del condominio indiviso en el porcentaje que les corresponda, y rentas provenientes de los bienes que le han sido adjudicados.

Llegado a esta etapa, se cierra el ciclo que comenzó con el fallecimiento del causante.

En las dos últimas etapas mencionadas, cabe destacar que los herederos y/o legatarios al incorporar el porcentaje del haber hereditario, o los bienes que en definitiva le corresponden según el caso, sufren un incremento patrimonial. Este incremento no genera ganancias gravadas en el impuesto, por cuanto expresamente el art. 20, inc. u) de la ley lo exime.

Otro aspecto que no se encuentra previsto es cómo proceder frente a la existencia de saldos a favor de libre disponibilidad del causante y/o de la sucesión.

Al respecto, la única disposición existente en el tema es la prevista en el art. 29 de la ley 11.683, que si bien autoriza a ceder dichos saldos a terceros, en la actualidad no es aplicable por no existir normas especiales que la autoricen. Frente a este vacío legal, entendemos que no existiría impedimento alguno para que la sucesión compute los saldos a favor del causante, por cuanto estamos en presencia de una continuación del mismo sin personalidad jurídica propia (aunque sí fiscal). Por otra parte, ese saldo a favor será un crédito en el conjunto de bienes de la sucesión, siendo que el impuesto a las ganancias debe ser pagado por el administrador con los bienes de la misma, ese saldo será utilizable para pagarlo.

Respecto de la posibilidad de este cómputo por parte de los herederos, teniendo en cuenta que el art. 3471 del Cód. Civil establece que las deudas a favor de la sucesión pueden adjudicarse a cada uno de ellos, creemos que sería absurdo impedir tal transferencia, ya que de lo contrario por un lado los herederos serían acreedores del Fisco por este crédito del causante y/o de la sucesión y a la vez deudores del mismo por sus obligaciones tributarias.

CAPITULO V

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

LA ESTRUCTURA DE LA LEY

La ley del IVA tiene una virtud sumamente importante: su sistematicidad.

En efecto, a diferencia de otras normas impositivas más antiguas, como lo es la ley del Impuesto a las Ganancias, la ley del IVA fue estructurada en una forma racional, lo cual facilita su estudio, independientemente de los defectos de técnica legislativa que afectan, de alguna manera, la calidad a la que nos estamos refiriendo.

Ello se debe, básicamente, al hecho de tratarse de una ley relativamente moderna. En este aspecto se destaca, si se la compara con la ley 20.628 del Impuesto a las ganancias, cuya estructura responde a la que originalmente correspondió a la ley 11682. Téngase en cuenta que esta última data de la década de los años treinta, y es contemporánea a la aun vigente ley 11683 que actualmente regula los aspectos procedimentales. En cambio, la actual ley del IVA, que lleva el número 23349, responde a la estructura original de la ley 20631 del año 1973, que implantó dicho gravamen con vigencia a partir del 1975. No en vano pasaron casi cuarenta años entre la regulación legal de uno y otro de ambos impuestos.

Uno de los efectos de esa mayor sistematicidad y racionalidad, está dado por la brevedad y concisión del texto legal de la ley del IVA, que está integrado por tan solo 49 artículos agrupados en 9 Títulos.

Ello contrasta con los extensos articulados de las leyes 11.683 y 20.628, cuyos actuales ordenamientos terminan, respectivamente, en los artículos que llevan los números 204 y 182, respectivamente.

Pero el aspecto más importante de la mencionada racionalidad de la ley del IVA no está dado solamente por su brevedad, sino que se manifiesta en la distribución sistemática de su contenido, que responde al siguiente esquema:

TITULOS	TEMAS	CANTIDAD DE ARTICULOS
I	Objeto, Sujeto y Nacimiento del Hecho Imponible	6
II	Exenciones	4
III	Liquidación	19
IV	Tasas	1
V	Responsables No Inscriptos (Eliminado)	0
VI	Inscripción, efectos y obligaciones que genera	5
VII	Exportadores, Régimen Especial	2
VIII	Disposiciones Generales	9
IX	Disposiciones Transitorias	3
9	TOTAL	49

Con respecto al Decreto 692/98 que constituye la actual reglamentación de la ley del IVA cabe mencionar que responde al mismo ordenamiento temático seguido por el articulado de la ley.

LA UBICACIÓN DEL IVA EN EL CONTEXTO DE LOS TRIBUTOS

Los tributos, es decir aquellas prestaciones de carácter obligatorio que los estados exigen normalmente a los particulares para financiar su desenvolvimiento, se clasifican doctrinariamente en:

- impuestos
- tasas y
- contribuciones especiales

Los impuestos se diferencian, básicamente, de los otros tipos de tributos por no tener como causa la obtención de determinados servicios prestados por el estado, si no por corresponder, simplemente, a la obligación genérica de cumplir con su sostenimiento.

Nuestra Constitución Nacional, al ocuparse de la potestad tributaria, es decir, de la facultad que se asigna al Congreso de la Nación para establecer tributos, se refiere a las “contribuciones directas y a las contribuciones indirectas” en el inc. 2 de su Art. 75.

Para comprender las diferencia que existe entre los tributos directos e indirectos es necesario hacer referencia a conceptos eminentemente económicos como son los referidos a percusión, traslación e incidencia:

- Se dice que un tributo “percute” sobre el sujeto obligado a pagarlo al fisco.
- Se dice que existe “traslación” cuando quien se hizo cargo del desembolso de la carga representada por el pago del impuesto, puede resarcirse aumentado sus ingresos, normalmente a través de mayores precios, con lo que compensa aquella erogación, que queda así neutralizada económicamente.
- Se dice que un tributo “incide” sobre un sujeto cuando este, aunque no figure en la ley como sujeto obligado a abonarlo al fisco, termina soportando la carga representada por dicha erogación, porque el sujeto “percutido” logró trasladársela, normalmente a través del mecanismo de los precios.

Los impuestos directos son aquellos cuyo destinatario económico es el propio sujeto pasivo de la obligación tributaria, mientras que los impuestos indirectos se caracterizan por haber sido concebidos para que su incidencia no recaiga necesariamente sobre el sujeto pasivo de la obligación, sino que este cuente con los mecanismos que le permitan transferir esa carga a otros sujetos, normalmente desvinculados de la relación jurídico-tributario.

Las anteriores consideraciones permiten precisar, entonces que el gravamen que nos ocupa, constituye un típico impuesto indirecto.

CARACTERÍSTICAS GENERALES DEL IVA

El IVA representa la principal fuente de recaudación para el fisco nacional, que también provee recursos a los fiscos provinciales a través del sistema de coparticipación federal de impuestos basada en la Ley – Convenio firmada por el Gobierno Federal con los gobiernos provinciales.

Las características que en la teoría de la Imposición le son atribuidas al IVA son las siguientes:

- *General*, por aplicársele básicamente sobre la generalidad de los bienes y servicios.
- *Plurifásico*, por alcanzar, en principio, a las diferentes etapas del proceso productivo – distributivo (se aplica en todas las etapas de circulación económica de bienes y servicios, con sistema de acreditación del impuesto correspondiente a etapas anteriores).
- *No acumulativo y por fuera*, por no computar dentro de la base al propio gravamen.
- *Formal*, por depender ciertos aspectos que hacen a su determinación- condiciones para ser computables los créditos fiscales-, de requisitos de carácter instrumental, tales como la inscripción de los sujetos obligados, las formas de pago utilizadas y la existencia de comprobantes ajustados a requisitos que se establecen al efecto.
- *Federal*, porque se aplica en el ámbito nacional, sin diferencias entre las jurisdicciones provinciales, salvo los regímenes de promoción regionales o sectoriales que son excepcionales.

Con respecto a la primera de las características citadas, referidas al carácter general del IVA, debe señalarse que la misma se ve relativizada por la existencia de tratamiento diferenciales en varios aspectos. Esto ocurre porque se aplican alícuotas diferenciales y además existen operaciones por las cuales no se genera la obligación de tributar el IVA por no estar gravadas o por encontrarse excluidas o exentas.

ASPECTO OBJETIVO

En los artículos 1° a 3° de la Ley del IVA se establece el aspecto objetivo, es decir, el referido a la definición de “que está gravado”.

El artículo 1° se ocupa de enumerar los cuatro tipos de operaciones – “hechos impositivos” que obligan a tributar dicho gravamen, a saber:



- Las ventas de cosas muebles – actividades de dar o transferir a título oneroso-.
- Las prestaciones y locaciones de servicios –actividades de hacer-, incluidas las que se ejecutan en inmuebles.
- Las importaciones de cosas muebles, cuando tiene carácter definitivo.
- Las denominadas importaciones de servicios, referidas a las prestaciones que, realizadas en el exterior, son utilizadas o explotadas en el país.

ASPECTO SUBJETIVO

En el artículo 4° de la Ley del IVA se establece el aspecto subjetivo, es decir, el referido a la definición de “quien está obligado a pagar”.

En general, de acuerdo con este artículo, se atribuye el carácter de “responsable” del IVA a todos los entes – con o sin personalidad jurídica para el derecho común – que realicen, operaciones gravadas por cuenta propia o ajena. Solamente cuando se trata de ciertos tipos de “hechos imponible” el carácter de sujeto obligado requiere, además, que se haga habitualidad de dichas operaciones o que se cumplan ciertos requisitos especialmente establecidos.

Textualmente el Art. 4° de la ley define a los sujetos del impuesto de esta manera:

“Son sujetos pasivos del impuesto quienes:

a) Hagan habitualidad en la venta de cosas muebles, realicen actos de comercio accidentales con las mismas o sean herederos o legatarios de responsables inscriptos; en este último caso cuando enajenen bienes que en cabeza del causante hubieran sido objeto del gravamen.

b) Realicen en nombre propio, pero por cuenta de terceros, ventas o compras.

c) Importen definitivamente cosas muebles a su nombre, por su cuenta o por cuenta de terceros.

d) Sean empresas constructoras que realicen las obras a que se refiere el inciso b) del artículo 3°, cualquiera sea la forma jurídica que hayan adoptado para organizarse, incluidas las empresas unipersonales. A los fines de este inciso, se entenderá que revisten el carácter de empresas constructoras las que, directamente o a través de terceros, efectúen las referidas obras con el

propósito de obtener un lucro con su ejecución o con la posterior venta, total o parcial, del inmueble.

e) Presten servicios gravados.

f) Sean locadores, en el caso de locaciones gravadas.

g) Sean prestatarios en los casos previstos en el inciso d) del artículo 1.

Quedan incluidos en las disposiciones de este artículo quienes, revistiendo la calidad de uniones transitorias de empresas, agrupamientos de colaboración empresarial, consorcios, asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas, agrupamientos no societarios o cualquier otro ente individual o colectivo, se encuentren comprendidos en alguna de las situaciones previstas en el párrafo anterior. El PODER EJECUTIVO reglamentará la no inclusión en esta disposición de los trabajos profesionales realizados ocasionalmente en común y situaciones similares que existan en materia de prestaciones de servicios.

Adquirido el carácter de sujeto pasivo del impuesto en los casos de los incisos a), b), d), e) y f), serán objeto del gravamen todas las ventas de cosas muebles relacionadas con la actividad determinante de su condición de tal, con prescindencia del carácter que revisten las mismas para la actividad y de la proporción de su afectación a las operaciones gravadas cuando éstas se realicen simultáneamente con otras exentas o no gravadas, incluidas las instalaciones que siendo susceptibles de tener individualidad propia se hayan transformado en inmuebles por accesión al momento de su enajenación.

Mantendrán la condición de sujetos pasivos quienes hayan sido declarados en quiebra o concurso civil, en virtud de reputarse cumplidos los requisitos de los incisos precedentes, con relación a las ventas y subastas judiciales y a los demás hechos imponible que se efectúen o se generen en ocasión o con motivo de los procesos respectivos. Ello sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso c) del artículo 16 e inciso b) del artículo 18 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1978 y sus modificaciones.”

ASPECTO ESPACIAL

Los criterios aplicables para delimitar la aplicación del gravamen son:

- En las ventas de cosas muebles, su situación o colocación dentro del país, desde el punto de vista fiscal.
- En las prestaciones y locaciones de servicios, su realización dentro del territorio de la Nación.
- En las importaciones de cosas muebles, su introducción desde el exterior al territorio aduanero cuando tiene carácter definitivo.
- En las denominadas importaciones de servicios, su realización en el exterior, y además su utilización o explotación dentro del país.

CAPITULO VI

LA SUCESIÓN INDIVISA COMO SUJETO EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

En la Ley del IVA, la Sucesión Indivisa no aparece mencionada en el art. 4º, que es dedicado a enunciar a quienes les adjudica el atributo de ser sujetos pasivos del gravamen. Sí, en cambio, se la menciona en el inciso a) del art. 2º donde la ley se ocupa de definir un aspecto objetivo del gravamen -el concepto de “venta de cosa mueble” y en el art.24 donde se regula el funcionamiento de los saldos técnicos a favor.

Por lo antedicho resulta evidente que, independientemente de la defectuosa técnica legislativa que caracteriza la redacción del mencionado art.4º, la sucesión indivisa integra la galería de sujetos pasivos del IVA.

Lo expresado en el párrafo anterior es confirmado en el art. 13 del decreto reglamentario el cual dice que mientras se mantenga el estado de indivisión hereditaria (es decir, hasta la partición) el administrador de la sucesión será el responsable del ingreso del tributo (a nombre de la sucesión).

Realizada la partición, el art. 4º define como sujetos pasivos a los herederos o legatarios de los responsables inscriptos cuando vendan bienes que en cabeza del causante hubieran sido objeto del gravamen. Se da así una continuidad subjetiva sin consecuencias tributarias por cuanto si bien la venta en cabeza de los herederos genera un débito fiscal, el crédito correspondiente ya lo computó el causante o será computable por los herederos ya que el art. 24 de la ley autoriza la traslación de los saldos técnicos del último período fiscal vencido inmediato anterior al de la aprobación de la cuenta particionaria.

La situación descrita se encuentra debidamente analizada en el Dictamen producido por la Dirección de Asesoría Legal (DAL) N° 64/2002, el cual expresa que “Frente al Impuesto al Valor Agregado, la existencia de la sucesión indivisa se encuentra determinada desde el fallecimiento del causante y hasta la aprobación o inscripción de la cuenta particionaria”.

CONCLUSIONES

El Derecho Tributario ha ejercido su autonomía creando otras figuras distintas de las personas físicas y de las personas ideales del Derecho Común, para atribuirles el carácter de sujetos pasivos.

En otras palabras, ha investido a otros “entes” con el atributo de la “personalidad tributaria”.

Un ejemplo de ello es la sucesión indivisa, a la que por imperio de la legislación positiva, se les adjudican determinadas obligaciones, aunque no sean reconocidas como “personas” en el ámbito del derecho común.

Así es que las sucesiones indivisas son una ficción del derecho tributario, ya que esta figura no está prevista en nuestro ordenamiento civil.

El administrador legal o judicial de la sucesión, o a falta de éste el cónyuge supérstite y los herederos, están obligados a pagar los tributos de la misma, con los recursos que administran, como “responsables por deuda ajena”. Estos sujetos deben cumplir por cuenta de la sucesión los deberes que las normas impositivas imponen a los contribuyentes a los fines de la determinación, verificación y fiscalización de los impuestos.

En el Impuesto a las Ganancias, la sucesión indivisa existe desde la fecha de fallecimiento del causante hasta la fecha en que el juez dicte la declaratoria de herederos o declare válido el testamento.

Si bien la sucesión resulta ser un sujeto del impuesto distinto del causante no significa que el cambio del sujeto del tributo, que se opera con la muerte del contribuyente, altere la forma de contabilizar los beneficios ni su naturaleza económica.

Teniendo en cuenta que el período fiscal para las personas físicas coincide con el año calendario, y salvo que el contribuyente falleciera el mismo 31 de diciembre, habrá que practicar una declaración jurada correspondiente al causante por el lapso de tiempo comprendido entre el 1° de enero y la fecha de fallecimiento inclusive. Los responsables de su cumplimiento son los mismos responsables por deuda ajena de la sucesión indivisa.

La declaración jurada de la Sucesión Indivisa debe incluir las ganancias que se generen desde el día siguiente al fallecimiento del causante hasta la fecha en que se dicte la declaratoria de herederos o que se apruebe el testamento. Puede abarcar más de un período fiscal. De hecho habrá una

declaración que compartirá el año calendario con la del causante, y tantas como se dilate en el tiempo el final del juicio sucesorio.

Hasta tanto no ocurran los hechos que delimitan su existencia, los responsables por deuda ajena deberán cumplir con todas las obligaciones impositivas.

La declaratoria de herederos y la aprobación del testamento además de concluir con la ficción del sujeto tributario sucesión indivisa, marcan el momento en que los bienes se consideran incorporados al patrimonio de los herederos y legatarios, constituyendo esta norma otra muestra de la autonomía del derecho tributario

Durante esta etapa, que abarca desde la declaratoria de herederos hasta la aprobación de la cuenta particionaria, conocida como condominio indiviso, cada heredero declarará en su propia declaración jurada el porcentaje que le corresponda en las ganancias de la sucesión de acuerdo con su derecho social o hereditario.

Los legatarios sumarán a sus propias ganancias las producidas por los bienes legados.

Frente al Impuesto al Valor Agregado, la existencia de la sucesión indivisa se encuentra determinada desde el fallecimiento del causante y hasta la aprobación o inscripción de la cuenta particionaria

Es decir que el tratamiento fiscal en ambos impuestos es diferente y por lo tanto va a existir un tiempo, el cual puede durar años (desde la Declaratoria de Herederos hasta la Partición de los Bienes), en que la Sucesión Indivisa va a estar inscrita en el Impuesto al Valor Agregado y no en el Impuesto a las Ganancias.

De esta manera se ha cumplido el objetivo de definir claramente al Sujeto "Sucesión Indivisa" para la ley del impuesto a las ganancias y para la ley del impuesto al valor agregado, estableciendo previamente las diferencias entre los sujetos determinados por el código civil, y el sujeto sucesión indivisa creado por el derecho tributario, y dentro de este, el tratamiento que en particular le establece cada gravamen.

Para finalizar, es importante resaltar que además de lo complejo de nuestro sistema impositivo por si mismo, en cuanto a la diversidad de gravámenes y a la falta de estabilidad de la legislación respectiva, y a la creación por parte del Derecho Tributario de un sujeto distinto a los establecidos

en el Derecho Común que tiene un tratamiento diferencial en cada impuesto, hay que enfrentarse a interpretaciones realizadas por funcionarios de la A.F.I.P. que se contraponen a la legislación existente, aplicando sanciones a contribuyentes "Sucesiones Indivisas", argumentando que los mismos no se encuentran inscriptos en el Impuesto a las Ganancias, siendo que ya se ha producido la Declaratoria de Herederos.



BIBLIOGRAFIA

Editorial Perrot, Buenos Aires, Guillermo A. Borda, Manual de Sucesiones.

Editorial La Ley, Buenos Aires, Oklander Juan, Ley del Impuesto al valor Agregado Comentada.

Editorial La ley, Luis O. Fernández. Impuesto a las Ganancias.

Editorial ERREPAR, Armando Lorenzo y otros, Tratado de Impuestos a las Ganancias.

Ediciones Macchi, Buenos Aires, Enrique Jorge Reig, Impuesto a las Ganancias.

Editorial Depalma S.A., Buenos Aires, Carlos A. Raimondi y Adolfo Atchabahian, El Impuesto a las Ganancias.

Editorial La Ley, Alberto Cáceres y Paola Dreiling, El Impuesto Al Valor Agregado.

Código Civil de la República Argentina

Ley de Procedimiento Fiscal

Ley de Impuesto a las Ganancias. Decreto Reglamentario y Resoluciones Generales.

Ley de Impuesto al Valor Agregado. Decreto Reglamentario y Resoluciones Generales.

Doctrina publicada por Editorial Errepar.

Doctrina publicada por Editorial La ley.

U.N.R.C.
Biblioteca Central



67523

67523

