Colegio de Abogados del Departamento Judicial de Dolores.
Belgrano Nº 160 - 7100 Dolores (Bs. As)- Tel-Fax: (02245) 441592 / 441990 / 446343
Pagina web: www.colabdol.com.ar E mail: colabdol@speedy.com.ar

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

CIRCULAR Nº 1808/11

Dolores, 16 de marzo de 2011.-

REF: " IMPUESTO A LA TRANSMISIÓN GRATUITA DE BIENES INFORME DEL SR. DR. FEDERICO ANNA ASESOR DEL CONSEJO SUPERIOR DEL COLEGIO PROVINCIA EN DERECHO TRIBUTARIO ".-

UNREGISTERED

INFORME:

Created by Unregistered Version

IMPUESTO A LA TRANSMISIÓN GRATUITA DE BIENES

I.- INTRODUCCIÓN:
Con la sanción de la ley 14.044, publicada el 16/10.2009, se introduce el título IV Bis al Código Fiscal, por el cual se establece la vigencia del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes.
Este nuevo tributo grava a todo aumento de riqueza, que se configure como consecuencia de una transmisión o acto de esa naturaleza, que comprenda o afecte uno o más bienes situados en la Provincia y/o beneficie a personas físicas o jurídicas con domicilio en la misma.
Sin perjuicio de ello, no estarán alcanzados por el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes, los enriquecimientos patrimoniales a título gratuito cuyos montos totales no superen la suma que establezca anualmente la Ley Impositiva.
Dentro de los actos que son gravados por este impuesto, el Código se encarga de enumerar a las herencias; los legados; las donaciones; los anticipos de herencia; cualquier otro hecho que implique un enriquecimiento patrimonial a título gratuito.
Por otro lado, de tratarse de donaaciones, legados o anticipos de herencia, los mismos se encuentran siempre gravados, no obstante estos sean compensatorios, retributivos o con cargo.

II.- OBJETO DEL IMPUESTO Y PRESUNCIONES.
El Código, en ciertos casos, presume salvo prueba en contrario, que se encuentran gravados por este impuesto, ciertos actos que en principio no se muestran como meras transmisiones gratuitas. Estos casos son:
• Transmisiones a título oneroso de inmuebles a quienes llegaren a ser herederos o legatarios del causante dentro de los tres (3) años de producidas si fuesen directas o de cinco (5) años si se hicieren en forma indirecta por interpósitas personas;

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

• Transmisiones a título oneroso en favor de herederos forzosos del enajenante o de los cónyuges de aquéllos, siempre que al tiempo de la transmisión subsistiere la sociedad conyugal o quedaren descendientes; • Transmisiones a título oneroso a favor de herederos forzosos del cónyuge del enajenante, o de los conyuges de aquellos, siempre que al tiempo de la transmisión subsistieren las respectivas sociedades conyugales o quedaren descendientes;
• Transferencias a título oneroso en favor de una sociedad integrada, total o parcialmente, por descendientes (incluidos los hijos adoptivos) del transmitente o de su cónyuge, o por los cónyuges de aquéllos, siempre que con respecto a ellos subsistieren al tiempo de la transmisión las sociedades conyugales o quedaren descendientes;
• Compras efectuadas a nombre de descendientes o hijos adoptivos menores de edad;
• Constitución, ampliación, modificación y disolución de sociedades entre ascendientes y descendientes, incluidos padres e hijos adoptivos, o los cónyuges de los mencionados. Si el descendiente o hijo adoptivo, o los cónyuges de éstos fueren al tiempo de la transmisión mayores de edad y la sociedad resultare continuadora de una de hecho anterior, la presunción sólo jugará por la mitad de sus aportes.
Como se aprecia, si bien el Código aclara que se admite prueba en contrario, estos casos verdaderamente no tienen la virtualidad de que "se pruebe algo en contrario". Tal el ejemplo de la compras efecutada a nombre de los descendientes (compras de padres a hijos). En este caso no hay prueba en contrario alguna que producir, se trata directamente de un acto a título oneroso (compra) que se hace en favor de otra persona, y que la ley pretende asimilarlo a un acto a título gratuito para aplicarle el tributo.

Esto puede provocar planteos de inconstitucionalidad concretos, dado que la irrazonabilidad de la norma, y el apartamiento del objeto del impuesto (actos de transmisión a título gratuito) es notoria.
En estas cuestiones es fundamental tener en cuenta el principio de que nadie está obligado a hacer aquello que la ley no manda (art. 18 de la Constitución Nacional) y por lo tanto, el poder acomodar sus negocios de manera que le resulte menos gravosa es un derecho que a todo ciudadano se le debe respetar 1.

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

Repecto de los bienes que integran la transmisión, de acuerdo a su naturaleza, la ley presume que integran dicho acto los siguientes:

1 **Esto es ya doctrina básica en la tributación, que se viera plasmada en un principio por la Suprema Corte de Justicia de los Estados Unidos de América, en el famoso caso "Gregory vs. Helvering", donde sostuvo que "...no puede ponerse en duda el derecho de los contribuyentes a reducir el pago de sus impuestos o a eludirlo enteramente, por medio de lo que la ley permita..." ("...The legal right of a taxpayer to decrease the amount of what otherwise would be his taxes, or altogether avoid them, by means which the law permits, cannot be doubted...". U.S. Supreme Court, "GREGORY v. HELVERING", 293 U.S. 465 (1935)).**
Esto fue recogido por nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación, quien con similitud ha establecido que "no es reprensible el esfuerzo honesto del contribuyente para limitar sus impuestos al mínimo legal" (Fallos 241:210).
Queda entonces claro que la opción de realizar o no el presupuesto de hecho de un tributo, o de realizar uno u otro de los hechos imponibles tipificados en las distintas leyes tributarias, está abierta a todos los ciudadanos.

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

• Las cuentas o depósitos a la orden del causante, que estuvieren a nombre de su cónyuge, del heredero o legatario;
• Las cuentas o depósitos a nombre u orden conjunta, recíprocamente o indistinta del causante o de su cónyuge con herederos forzosos;
• Los importes percibidos por el causante o su cónyuge dentro de los sesenta (60) días anteriores al deceso que excedan el monto que fije anualmente la Ley Impositiva mientras no se justifique razonablemente el destino que se les hubiera dado;
• Las extracciones de dinero efectuadas en el lapso establecido en el inciso anterior y que excedan el importe consignado en el mismo, de cuentas del causante o de su cónyuge, o a nombre u orden conjunta, recíproca o indistinta de éstos entre sí o de éstos y de sus herederos forzosos;
• Los títulos, acciones o valores al portador que a la fecha de fallecimiento se encuentren en poder de los herederos o legatarios cuando, dentro de los seis (6) meses precedentes al deceso, el causante los hubiere adquirido o realizado operaciones con ellos de cualquier naturaleza, percibido sus intereses o dividendos, o aquéllos hubieran figurado a su nombre en las asambleas de la sociedad o en otras operaciones;
• Las enajenaciones a título oneroso efectuadas dentro del año anterior al del deceso del transmitente, en favor de los herederos por ley o por voluntad de testador;
• Las enajenaciones a título oneroso efectuadas dentro del año anterior al del deceso del transmitente, si dentro de los cinco (5) años de su fallecimiento los bienes se incorporaren al patrimonio de los llamados a heredarse por ley o por voluntad de testador;
• Los créditos constituidos o cedidos por el causante a favor de sus sucesores, legatarios o personas interpuestas, dentro de los seis (6) meses precedentes al fallecimiento.

UNREGISTERED

III.- MOMENTO IMPONIBLE.

Created by Unregistered Version

Siendo el hecho imponible la transmisión a título gratuito -que derive en un aumento de riqueza en el beneficiario-, el momento en que se produce la imposición y surge la obligación de pago, resulta ser la de la configuración de dicho acto.
Para el caso de las transmisiones mortis causae, dicho momento estará dado con la muerte del causante, conforme lo estipula el art. 3282 del Cód. Civil. La misma conclusión es la que se infiere de los propios preceptos del impuesto, puesto que dispone que para las vocaciones hereditarias y la situación del legatario de cuota se evaluarán al momento de la muerte del causante.
Por otro lado, para las transmisiones entre vivos, el momento estará dado cuando se reunan todas las condiciones para que se perfeccione el acto de que se trate, y esto debe comprender las respectivas manifiestaciones de voluntades que sean necesarias para la formación y exteriorización del negocio jurídico de que se trate.
Este principio es receptado por el impuesto en su estrucuración, al disponerse que se configurará el hecho imponible:
• Tratándose de herencias o legados, en la fecha del deceso del causante.
• En las donaciones, en la fecha de aceptación.
• En los demás casos, en la fecha de celebración de los actos que le sirvieron de causa, salvo tratándose de seguros, en el que se considerará la fecha de percepción del monto asegurado.

IV.- DEDUCCIONES Y EXCLUSIONES:
De acuerdo a la ley, corresponde deducir del haber transmitido los siguientes conceptos:
• Las deudas dejadas por el causante al día de su fallecimiento;
• Los gastos de sepelio del causante hasta un máximo que fije la Ley Impositiva2

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

Por otro lado, permite directamente excluir los siguientes ítems:
• Los créditos incobrables, en la medida de su incobrabilidad y sin perjuicio de su posterior cómputo y reliquidación del impuesto en caso de recuperación;
• Los créditos y bienes litigiosos, hasta que se liquidare el pleito, dando garantía suficiente por el importe del impuesto correspondiente hasta esa oportunidad.
• Las donaciones o legados sujetos a condición suspensiva, hasta que se cumpliere la condición o venciere el plazo para ello, dando garantía suficiente por el importe del impuesto correspondiente;
• Los legados, para los herederos;
• Los cargos, para los beneficiarios a ellos sujetos;
• El valor del servicio recompensado, para las donaciones o legados remuneratorios;

2 De acuerdo a la Ley Impositiva 2011, se permite deducir como gastos de sepelio hasta la suma de $ 10.000.

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

V.- SUJETOS ALCANZADOS POR EL IMPUESTO.
El impuesto grava tanto a personas físicas como jurídicas. Al respecto se encarga de realizar las siguientes precisiones para aclarar que resultarán deudores del tributo cuando:
• Se encuentren domiciliadas en la Provincia;
• Encontrándose domiciliadas fuera de la Provincia de Buenos Aires, el enriquecimiento patrimonial provenga de una transmisión gratuita de bienes existentes en el territorio de la Provincia.
Cabe aclarar que en el caso de los domiciliados en la provincia, el impuesto recaerá sobre la totalidad de los bienes transmitidos. Pero en el caso de las personas domiciliadas fuera de la provincia, solo estará alcanzado el enriquecimiento producido por los bienes transmitidos que se encuentren ubicados en la provincia.
Si bien cada contribuyente responde por el impuesto derivado de su propio enriquecimiento, la ley establece que en aquellos casos en que persista la indivisión de los bienes, todos los beneficiarios responderán en forma solidaria y mancomunada, por la obligación total, y hasta la concurrencia de su beneficio.

VI.- EXENCIONES.
El Código dispone que se encuentran exentos los siguientes actos y sujetos:
• Las transmisiones a favor del Estado Nacional, los estados provinciales, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, las municipalidades, y sus organismos descentralizados o autárquicos, y las donaciones, subsidios y subvenciones efectuadas por los mismos, salvo que realicen actos de comercio con la venta de bienes o prestación de servicios a terceros a título oneroso.
• Los bienes donados o legados que reciban las instituciones religiosas, de beneficencia, culturales, científicas, de salud pública o asistencia social gratuitas y de bien público, con personería jurídica, siempre que los mismos se destinaren a los fines de su creación, en ningún caso se distribuyeran, directa ni indirectamente entre sus socios o asociados y no obtuvieran sus recursos, en forma parcial o total, de la explotación de espectáculos públicos, juegos de azar, carreras de caballos y actividades similares.

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

• La transmisión de obras de arte y de objetos de valor histórico, científico o cultural, siempre que por disposición del transmitente debieren destinarse a exhibición pública o a fines de enseñanza en la Provincia.
• La transmisión de colecciones de libros, diarios, revistas y demás publicaciones periódicas.
• La transmisión por causa de muerte del "bien de familia", cuando se produjere en favor de las personas mencionadas en el artículo 36 de la Ley N° 14.394 y siempre que no se lo desafecte antes de cumplidos cinco (5) años contados desde operada la transmisión.
• La transmisión por causa de muerte a favor del cónyuge, ascendientes y/o descendientes, incluidos hijos adoptivos o los cónyuges de los mencionados, del bien inmueble urbano destinado totalmente a vivienda del causante o su familia, siempre que sea única propiedad y la valuación fiscal del inmueble no exceda el monto que fije la Ley Impositiva3.
• La transmisión por causa de muerte de una empresa, cualquiera sea su forma de organización, incluidas las explotaciones unipersonales, cuyos ingresos totales facturados obtenidos en el período fiscal anterior no excedan el monto establecido en la Ley Impositiva, cuando se produjere a favor del cónyuge, ascendientes y/o descendientes, incluidos hijos adoptivos, o los cónyuges de los mencionados, y los mismos mantengan la explotación efectiva de la misma durante los cinco (5) años siguientes al fallecimiento del causante, excepto que falleciese el adquirente dentro de este plazo. En caso contrario los mismos deberán pagar el impuesto reliquidado por los años que falten para gozar de la exención4.
De acuerdo al art. 73 de la Ley 14.200 (Impositiva 2011), se establece en $ 50.000 el monto total que no estará alcanzado por el impuesto, el que se elevará a $ 200.000 cuando se trate de padres, hijos y cónyuges.

VII.- ALÍCUOTA APLICABLE:
La alícuota se aplicará sobre la totalidad de los bienes transmitidos (beneficiarios domiciliados en la provincia) o solo sobre aquellos bienes que se encuentren ubicados en la provincia (beneficiarios domiciliados fuera de la provincia).

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

3 La Ley Impositiva 2011 hay fijado este monto en la suma de $ 100.000.
4 La Ley Impositiva 2011 hay fijado este monto en la suma de $ 30.000.000, y en $ 5.000.000 para el caso de empresas que al momento de operarse la transmisión no tengan más de un año desde el inicio de la actividad.

Por otro lado, se permitirá computar como créditos, aquellos montos abonados por gravamenes similares en otras jurisdicciones provinciales, hasta el incremento de la obligación a ingresar que surja de incorporar los bienes situados fuera de la provincia.
Es de destacar que en el enriquecimiento obtenido a título gratuito proveniente de transmisiones sucesivas o simultáneas efectuadas por un mismo transmitente a una misma persona en un plazo de cinco años, contados a partir de la primera transmisión, la alícuota se determinará de acuerdo al monto total del enriquecimiento. El reajuste se efectuará a medida que se realicen aquéllas, considerando lo pagado como pago a cuenta sobre el total que corresponda en definitiva.

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

Las alícuotas a aplicarse varían del 5% al 10,5%, dependiendo del grado de parentesco con el causante, de acuerdo al siguiente cuadro:

VIII.-PLAZOS PARA EL PAGO Y MODO DE INGRESO.
De acuerdo a la ley, el impuesto deberá ingresarse:
• En los enriquecimientos producidos por actos entre vivos: hasta vencidos quince (15) días de producido el hecho imponible;
• En los enriquecimientos producidos por causa de muerte: hasta vencidos veinticuatro (24) meses de producido el hecho imponible;
• En los casos de ausencia con presunción de fallecimiento: hasta vencidos veinticuatro (24) meses de la declaración; no se considerará que existe nuevo enriquecimiento a título gratuito si el presunto heredero falleciere antes de obtener posesión definitiva.
En los casos de indivisión hereditaria previstos en la Ley N° 14.394, la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires acordará plazos especiales para el ingreso del impuesto, con fianza o sin ella, dentro de los límites establecidos en dicha ley.
Con referencia al momento del pago, la ley se encarga de establecer una serie de medidas a los efectos de compeler al pago voluntario del impuesto. A estos fines dispone que: el pago del impuesto deberá ser previo o simultáneo a todo acto de disposición, por parte del beneficiario, de los bienes que integraren su enriquecimiento a título gratuito.
• Los jueces, funcionarios y escribanos públicos deberán exigir la justificación del pago del impuesto o, en su defecto, la intervención y conformidad de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires para la entrega, transferencia, inscripción u otorgamiento de
posesión de bienes afectados por este gravamen.
En especial, sin intervención y conformidad de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires no se podrá dar curso a los actos siguientes:

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

• Los escribanos no expedirán testimonios de declaratorias de herederos, hijuelas ni de escrituras de donación u otros actos jurídicos que tuvieren por efecto el hecho imponible de este impuesto;
• Los registros respectivos no inscribirán declaratorias de herederos, testamentos o transferencias de bienes u otros actos que tuvieren el mismo efecto previsto en el inciso precedente;
• El archivo de los tribunales no recibirá expedientes sucesorios para archivar.
• Las reparticiones oficiales no autorizarán entregas o extracciones de bienes ni transferencias de derechos comprendidos en el enriquecimiento gravado por este impuesto;
• Las instituciones bancarias y demás personas de existencia visible o ideal no podrán entregar o transferir bienes afectados por el impuesto.
No obstante lo dispuesto precedentemente, la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires podrá autorizar la disposición de bienes determinados, aceptando pagos provisorios a cuenta del impuesto que en definitiva correspondiere y/o garantías adecuadas que las circunstancias requieran, practicando en su caso al efecto liquidaciones provisorias.
El ingreso del impuesto estará a cargo del contribuyente, quien deberá cumplir con esta carga mediante la confección y presentación de una declaración jurada. A estos efectos, el sujeto deberá ingresar al sitio web de la Agencia, y mediante la aplicación informática que se pondrá a disposición, completar el formulario R-550G (“declaración jurada determinativa del tributo”).
El incumplimiento de este deber hará pasible al sujeto de las penalidades previstas en los arts. 52 y ss. del Cód. Fiscal.

Para realizar el procedimiento anteriormente detallado, los sujetos deberán contar con una Clave de Identificación Tributaria (password) asociada a su CUIT/CUIL/CDI, por lo que de no contarse con una, se deberá gestionar la misma, con carácter previo, ante la ARBA.

Los escribanos públicos titulares, como así también los adscriptos y suplentes, que autoricen actos, contratos u operaciones entre vivos alcanzados por el Impuesto deberán exigir del sujeto obligado al pago del tributo, la acreditación del envío de la correspondiente declaración jurada y, de corresponder, del pago del tributo, dejando constancia de ello en la escritura respectiva. Este deber formal deberá observarse aún en aquellos casos en que no corresponda el pago del tributo.

Los jueces intervinientes en actuaciones judiciales en cuyo marco se verifiquen incrementos patrimoniales a título gratuito, deberán exigir del interesado la acreditación de la presentación de la declaración jurada y de corresponder, del pago del tributo y/o disponer la intervención y conformidad de la ARBA, previo a ordenar entregas, transferencias, inscripciones registrales u otorgamientos de posesión de bienes vinculados al gravamen.

La normativa prevé que la ARBA podrá gestionar la intervención de un representante fiscal en estas actuaciones, lo que juntamente con la opción de remitir las actuaciones a la Agencia, aparejará
una posible demora injustificada en el trámite procesal ordinario.

IX.- NORMAS SOBRE PRESCRIPCIÓN.

El ITGB previó normas especiales en lo que respecta al régimen general de prescripción de los tributos establecido por los arts. 131 y ss. del Código Fiscal.

Al respecto, se esablece que no correrán los plazos de prescripción de las facultades de determinación impositiva, cuando por cualquier razón de hecho o de derecho, los procesos sucesorios que debieron abrirse ante los Tribunales de la Provincia de Buenos Aires por aplicación del artículo 90 inciso 7) del Código Civil, lo hayan sido en otra jurisdicción.

Tampoco correrán dichos plazos cuando en los documentos que instrumenten las transmisiones gratuitas entre vivos, el domicilio real del beneficiario en la Provincia haya sido omitido o sustituido por otro.

En estos casos, los plazos de prescripción contemplados en el ARTÍCULO 131 del Código Fiscal comenzarán a correr a partir del 1º de enero del año siguiente al de la correcta apertura de los procesos sucesorios ante los Tribunales competentes de la Provincia de Buenos Aires o de la correcta mención del domicilio del beneficiario, de manera respectiva.

X.- EXTINCIÓN DE OBLIGACIONES PREVIAS ADEUDADAS.

Al respecto, una muy importante previsión fue introducida por el art. 78 de la ley 14.200, por
cuanto dispuso la la extinción de pleno derecho de las deudas devengadas hasta el 31 de diciembre de 2010 inclusive, por la aplicación del impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes.

MARIANO FEDERICO ANNA
Abogado
Tomo LIII Folio 285 CALP

Dr. Alberto O. Belén.-
Secretario General.-

Dr. Adrián Rubén Lamacchia.-
Presidente.-

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version
UNREGISTERED
Created by Unregistered Version
UNREGISTERED
Created by Unregistered Version