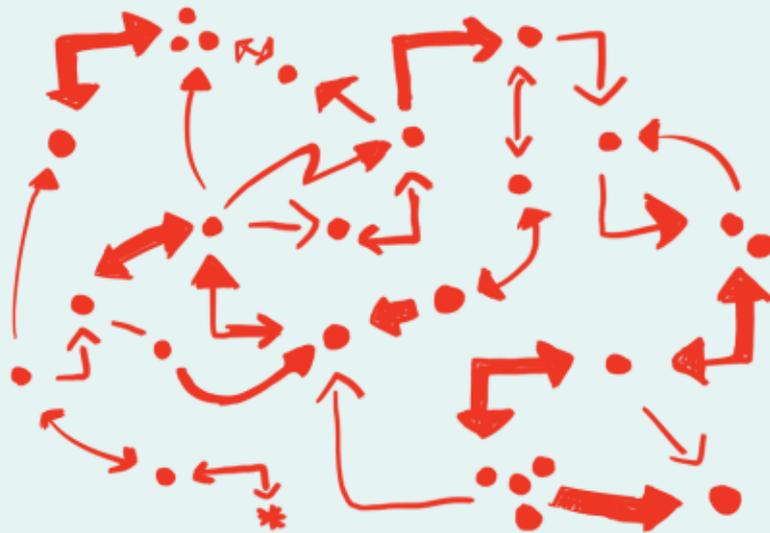


NOVIEMBRE 2019

TRANSMISIÓN GRATUITA DE BIENES



Por **PEDRO VELASCO**

cece

**IMPUESTO A LA TRANSMISIÓN GRATUITA DE BIENES.
HACIA LA FEDERALIZACIÓN DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES EN
TODO EL TERRITORIO NACIONAL¹
(Apuntes para la discusión 2019)**

<u>1</u>	<u>INTRODUCCIÓN</u>	<u>1.3</u>
<u>2</u>	<u>LA IMPOSICIÓN SOBRE LAS HERENCIAS Y LA COHERENCIA DE SUS VARIANTES EN RELACIÓN A LA EQUIDAD</u>	<u>2.5</u>
2.1	FUNDAMENTOS E IDENTIFICACIÓN DE LAS DIVERSAS FORMAS DEL TRIBUTO	2.5
2.2	DESDE LA CONCEPCIÓN DEL ESTADO Y SU INTERVENCIÓN EN LA PROPIEDAD	2.6
2.3	LA IGUALDAD Y LA PROGRESIVIDAD EN EL FEDERALISMO PARA ARGENTINA	2.7
<u>3</u>	<u>SOBRE LAS FACULTADES TRIBUTARIAS DEL ESTADO NACIONAL PARA INSTAURAR EL IMPUESTO. RECAUDOS. SU COPARTICIPACIÓN. EXCEPCIONES</u>	<u>3.9</u>
<u>4</u>	<u>COORDINACIÓN INTERJURISDICCIONAL. EXPERIENCIAS Y LINEAMIENTOS DESEABLES DENTRO DEL FEDERALISMO ARGENTINO</u>	<u>4.12</u>
4.1	ANTECEDENTES HISTÓRICOS. POTESTAD JURISDICCIONAL PROPIA PROVINCIAL Y LA BREVE EXPERIENCIA DE COORDINACIÓN SOBRE TRANSMISIÓN DE ACCIONES.	4.13
4.2	ASPECTOS CONTROVERSIALES DE LA COORDINACIÓN INTERJURISDICCIONAL DE LA IMPOSICIÓN SOBRE LAS TRANSMISIONES GRATUITAS DE BIENES. UNA REVISIÓN CONCEPTUAL.	4.14
4.2.1	LA COORDINACIÓN “DESDE ADENTRO”. RENUNCIA UNILATERAL EN LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES HACIA LA FEDERALIZACIÓN DEL TRIBUTO.	4.16
4.2.2	LA COORDINACIÓN “HACIA ADENTRO”. EL ESTATE TAX Y LOS INHERITANCE TAX SUB NACIONALES EN EEUU.	4.17
4.3	SOBRE LA EXIGENCIA DE UN PACTO FISCAL O UNA LEY CONVENIO ANTE LA IMPLEMENTACIÓN DEL TRIBUTO.	4.18
<u>5</u>	<u>MÁS ALLÁ DE LA DOBLE IMPOSICIÓN. UNA PROPUESTA DE COORDINACIÓN VERTICAL HACIA LA ARMONIZACIÓN HORIZONTAL EN ARGENTINA.</u>	<u>5.20</u>
5.1	COORDINACIÓN VERTICAL HACIA LA GENERALIZACIÓN DEL ITGB EN ARGENTINA.	5.20
<u>6</u>	<u>SÍNTESIS Y REFLEXIONES FINALES</u>	<u>6.22</u>
<u>7</u>	<u>BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA</u>	<u>7.25</u>
	<u>ANEXO A: SÍNTESIS DEL IMPUESTO A LA TRANSMISIÓN GRATUITA DE BIENES VIGENTE EN PROVINCIA DE BUENOS AIRES.</u>	<u>7.29</u>
•	IMPERFECCIONES E INEQUIDADES INSALVABLES MEDIANTE REGLAMENTACIÓN	7.29
•	HACIA LA SUBJETIVIDAD DEL TRIBUTO	7.30
•	EXENCIONES OBJETIVAS EN EL IMPUESTO SUBJETIVO	7.31
•	CORRECCIÓN TEÓRICA E IMPUESTO RESULTANTE	7.32
	<u>ANEXO B: SÍNTESIS DE LA TRIBUTACIÓN FEDERAL DE LAS TRANSFERENCIAS GRATUITAS DE BIENES EN ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA.</u>	<u>7.33</u>
•	LA DETERMINACIÓN DEL ACERVO	7.34

¹El presente documento se nutre de trabajos preliminares elaborados en colaboración con Agustín Lódola entre los meses de agosto y octubre de 2016. El autor asume la total responsabilidad respecto de errores u omisiones en la interpretación de tales contribuciones.

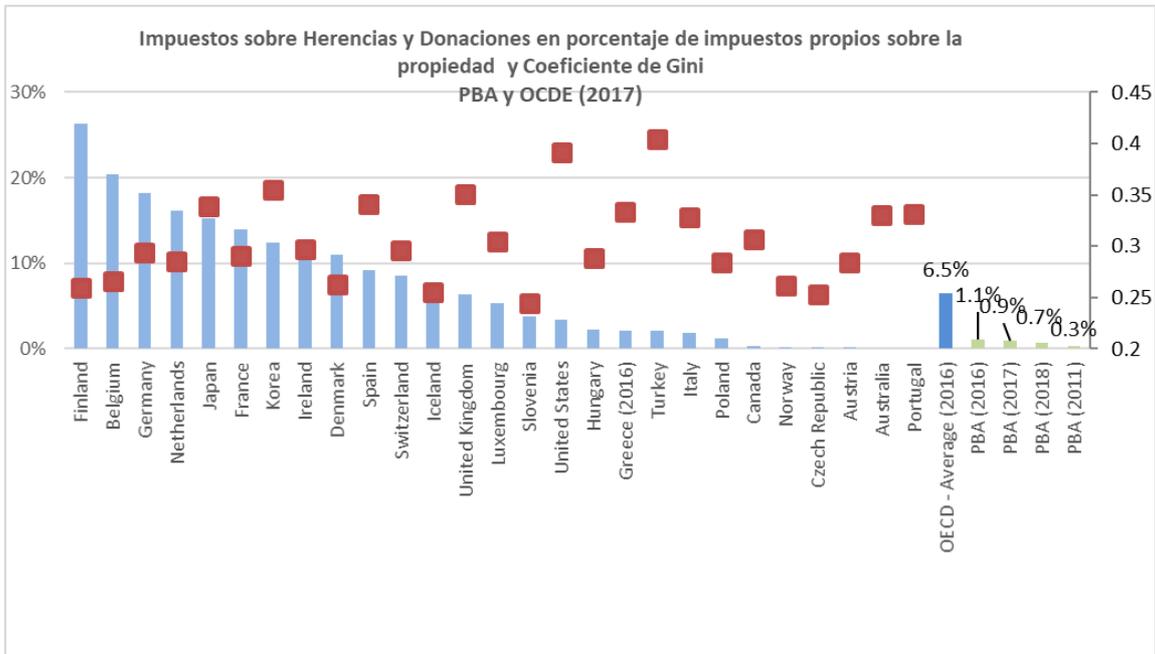
- BENEFICIOS PARA EMPRESAS 7.34
- DEDUCCIONES PARA EL CÓNYUGE 7.34
- OTRAS DEDUCCIONES. LA DEDUCCIÓN DE LOS TRIBUTOS ESTADUALES 7.34

1 INTRODUCCIÓN

El presente documento fue elaborado con el explícito objeto de evaluar la pertinencia de la implementación a nivel federal de un tributo al enriquecimiento patrimonial gratuito de manera tal de asegurar el tratamiento equitativo de las transmisiones de riqueza en todo el territorio nacional sin vulnerar las potestades propias provinciales sobre los tributos directos.

Las motivaciones para este estudio pueden encontrarse desde distintas perspectivas.

Desde un primer examen de los hechos estilizados, el impuesto se encuentra presente en el federalismo argentino actual desde su implementación en la Provincia de Buenos Aires en 2011, con una participación decreciente respecto del total de impuestos a la propiedad desde 2016. Por otra parte, y sin intentar concluir relaciones de causalidad, la tributación sobre las herencias y donaciones se encuentra presente en la mayoría de los países europeos de la OECD y evidencia una mayor participación dentro de los tributos sobre la propiedad en aquellos países occidentales con mejor indicador de desigualdad.



Fuente: Estadísticas OECD y DPPT Pcia de Buenos Aires.

Por su parte, desde los preceptos de una estructura tributaria teórica deseable, la pertinencia de este impuesto aparece justificada tanto por la relativa eficiencia que presenta la recaudación desde las transmisiones gratuitas respecto de otras fuentes de recursos; la indiscutible eficacia hacia el logro de la equidad en el tratamiento de la capacidad contributiva cuando el sistema tributario se posa sobre la renta como indicador del bienestar a través del consumo potencial; como así también la histórica propensión hacia la igualdad de oportunidades que este tipo de tributos pretendió lograr desde su creación. Por su parte, desde la oportunidad del contexto global actual, la competencia fiscal nociva para captar inversiones mediante la reducción de la carga sobre las rentas financieras y de capital, como así también sobre las cargas sociales desde las empresas; ofrecen espacio fiscal para la recuperación de recaudación desde la capitalización de esos beneficios fiscales otorgados sobre los flujos de negocios una vez que los mismos resultan exitosos. Además, este tipo de

tributación brinda valiosa información para el control de impuestos sobre la renta y patrimonios, acorde con las nuevas tendencias globales en el intercambio de datos, BEPS, FACTA y la Convención Multilateral sobre Asistencia Mutua en Materia Fiscal OCDE, que vuelven a tornar oportuna la discusión de esta tributación usualmente denostada desde los aspectos administrativos tributarios. Por último, desde la perspectiva política local e internacional, aparecen ventajas a su reimplementación a partir de la necesidad de regular la concentración de la riqueza para el sostenimiento de una sociedad democrática, en un contexto de resurgida vigencia de las herencias a nivel global (Piketty, 2014), y sobre el que Argentina tampoco ha desarrollado políticas para regularla a nivel federal.

Gran parte de estos argumentos fueron abordados en publicaciones previas en oportunidad de la implementación del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes en la Provincia de Buenos Aires (Lódola y Velasco, 2011), y pueden encontrarse también desarrollos y diversas evidencias empíricas en Piketty (2014), por lo que el presente documento se centrará en la posibilidad de implementación a nivel federal y la forma de coordinación acorde a las potestades tributarias federales existentes.

En tal sentido, luego de la presente introducción, el documento aborda la relación entre las diversas conformaciones técnicas de la tributación en cuestión respecto de los principios de equidad horizontal y vertical, como así también a la pertinencia del Estado en la regulación de la propiedad inherente.

A continuación, el capítulo 3 se avoca a la investigación de las posibilidades de aplicación de un impuesto sobre las transmisiones gratuitas desde el Congreso Nacional, siendo que la Constitución de la Nación Argentina reserva en las Provincias la potestad permanente sobre la tributación directa.

Con posterioridad, y conociendo que existe facultad concurrente del Estado Nacional de aplicar el impuesto de manera extraordinaria y transitoria, el capítulo 4 estudia las alternativas de coordinación entre las jurisdicciones intervinientes desde la revisión histórica del impuesto en la Argentina; los aspectos teóricos a resolver; y del análisis de las experiencias estadounidense y de la Provincia de Buenos Aires, para finalmente dirimir acerca de la necesidad de rubricar pactos fiscales, o dictar leyes convenio al respecto al sólo fin de lograr el accionar armonizado de los fiscos intervinientes.

El capítulo 5, elabora y fundamenta la propuesta de mecanismo de coordinación, que pretende tanto permitir el ejercicio concurrente de ambos niveles de gobierno sobre la materia gravada, como así también la generalización del tributo, y así lograr un tratamiento equitativo de las transmisiones de riqueza en todo el territorio nacional, armonizado aún en su implementación descentralizada. Una vez arribados a la situación de compatibilidad vertical y armonización horizontal, el capítulo se introduce en la investigación de los lineamientos del tributo a recomendar mediante el testeo y la comparación de las formas del gravamen existentes en el Estate Tax estadounidense y el impuesto a la hijuela vigente en la Provincia de Buenos Aires, surgiendo finalmente la propuesta de una estructura de gravamen sobre el enriquecimiento a título gratuito coordinado vertical y horizontalmente a través del mecanismo de crédito de impuesto.

En el capítulo 6 se resumen y se extraen las conclusiones abordadas a lo largo del documento para una más acabada interpretación del mismo.

El estudio se completa con la descripción sintética de la experiencia reciente de esta tributación en Estados Unidos y en la Provincia de Buenos Aires en anexos respectivos.

2 LA IMPOSICIÓN SOBRE LAS HERENCIAS Y LA COHERENCIA DE SUS VARIANTES EN RELACIÓN A LA EQUIDAD

2.1 Fundamentos e identificación de las diversas formas del tributo

Los denominados “impuestos a las transmisiones gratuitas de bienes” recaen sobre el valor económico de los bienes transmitidos entre sujetos, y/o adquiridos por alguno de ellos de forma gratuita como consecuencia de herencias, legados o donaciones, conformando “la transmisión” el momento de exigibilidad del impuesto, y justificándose su aplicación en el incremento patrimonial que se produce en el beneficiario sin que exista una contraprestación directa por parte del contribuyente respecto del total de riqueza recibida.

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

Desde el punto de vista del beneficiario, el enriquecimiento patrimonial producido por la transferencia de riqueza recibida a título gratuito puede ser considerado alternativamente tanto como posible objeto de un impuesto a la renta de base amplia, como del impuesto al patrimonio transferido (mortis causa o por actos inter vivos). Sin embargo, debido a las dificultades para establecer el período de devengamiento de tal riqueza, como así también la falta de habitualidad de estas transferencias, suele excluirse a las transmisiones gratuitas del impuesto a la renta del período anual.

A su vez, sobre los gravámenes particulares a las transmisiones gratuitas que se caracterizan por ser directos, los diseños alternativos pueden llevarlo hacia un tributo caracterizado como real o hacia uno personal².

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

²Conviene recordar que un impuesto resulta personal o real según la relación que el mismo establezca con las características subjetivas del contribuyente. Por su parte, el encuadre de directo o indirecto puede decirse que se relaciona con el alcance de materias que impliquen manifestaciones concretas o inmediatas de capacidad contributiva, mientras que los indirectos recaen sobre manifestaciones mediatas o indirectas de la misma.

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

El Impuesto al acervo sucesorio total: constituye un impuesto de tipo real, en el sentido de que sólo considera la capacidad contributiva de los beneficiarios de manera imperfecta. Recae sobre la totalidad del patrimonio hereditario con diversas conformaciones de alícuotas según la ponderación que se le dé al objetivo de reducir la concentración de la riqueza. Ejemplos: EEUU (Federal) y el Reino Unido.

Impuesto a las hijuelas: este impuesto se suele clasificar como personal, por la referencia a la parte del haber sucesorio que recibe cada heredero, aunque para serlo en un sentido estricto, debería considerar la riqueza inicial del contribuyente, como lo hiciera el impuesto existente en España para ciertas comunidades autónomas (Ver Lódola y Velasco 2011).

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

Algunas voces argumentan que los ingresos ganados por el difunto ya fueron gravados cuando se ganaron y, en consecuencia, gravar los ahorros de este ingreso previamente gravado cuando pasa a un heredero se considera doble imposición. Independientemente de que la transmisión representa un enriquecimiento gratuito para el heredero, la versión de doble imposición sobre un mismo patrimonio hereditario puede resultar, al menos inexacta, en determinados contextos de gravámenes sobre el capital. Por ejemplo, en un estudio realizado por el Departamento del Tesoro de E.E.U.U. en el año 2014, se señalaba que las ganancias de capital no realizadas representan casi la mitad del valor de mercado de las propiedades, y que estos incrementos podrían quedar sin gravarse durante la vida del propietario y, posteriormente por el heredero, cuando al momento de la muerte los valores históricos se llevan al valor de mercado en la transmisión³.

2.2 Desde la concepción del Estado y su intervención en la propiedad

Según desarrollan Helmuth y Pierre (2003), en los países que siguen la tradición del derecho consuetudinario, donde la transferencia por herencia no es automática, sino que se exige la figura del ejecutor para realizarla según lo dispuesto

³Por ejemplo, si una persona compra un patrimonio \$500 y luego las vende por \$ 750, pagaría impuestos sobre una ganancia de capital de \$ 250. Si, en cambio, el comprador falleciera antes de venderlo, y la transmisión se hiciera al valor de mercado, la venta de tal patrimonio por parte del heredero no estaría gravada por impuestos que graven las ganancias de capital, a menos que existiera algún impuesto sobre la transmisión de tal patrimonio. Por lo tanto, este impuesto sobre la transmisión del patrimonio actúa como un tope imperfecto para evitar que las ganancias de capital escapen por completo de los impuestos.

en el testamento del causante, el impuesto se aplica generalmente sobre el acervo hereditario y su cálculo se realiza previamente a la transmisión. En estos casos, dado que generalmente no se obliga a transferir la riqueza a determinados familiares, y es posible la desheredación, se determina dentro del ámbito familiar la posibilidad de compensar entre individuos, tanto por diferencias en los ingresos o necesidades como también según afinidades.

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

Desde sus fundamentos político-tributarios, el impuesto sobre el acervo hereditario refleja un concepto de la familia y del Estado muy diferente del que regula el impuesto a las hijuelas. En este caso, socialmente se acepta la discrecionalidad de los padres para la redistribución de sus bienes, ya que no se cuenta con herederos forzosos en proporciones legalmente determinadas, delegando en ellos la posibilidad de evitar la desigualdad intrafamiliar. De tal manera, si esta desigualdad es considerada tan importante como la interfamiliar y además la diferencia de dotaciones entre las familias no es muy pronunciada, entonces generalmente se escoge por una combinación de libertad de legar y un impuesto de tipo real sobre los bienes, con alícuota relativamente baja. Con estas características, el tributo se asemeja a un mero complemento del usualmente denominado "impuesto de sellos", para gravar las transmisiones gratuitas, que usualmente suelen excluirse de la materia alcanzada por aquel.

En el sentido opuesto, si no se confía en los padres para hacer transferencias compensatorias dentro de la familia y además la riqueza interfamiliar varía enormemente, implicando la necesidad de alícuotas más altas para su redistribución, la mejor solución suele ser un impuesto al enriquecimiento por herencia progresivo sobre una distribución legal obligatoria.

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

2.3 La igualdad y la progresividad en el Federalismo para Argentina

Para el cumplimiento del precepto de equidad en todo el territorio federal, debe asegurarse que no se produzcan desigualdades en el tratamiento de los sujetos pasivos, independientemente de su distribución jurisdiccional hacia dentro del país para definiciones equivalentes de capacidad contributiva (equidad horizontal/igualdad),

a la vez de propender que estos sujetos aporten al fisco en proporciones crecientes conforme aumente dicho indicador de bienestar (equidad vertical/progresividad).

Dentro de la concepción de la imposición a partir de la capacidad de pago y según la definición de igualdad que se escoja, un gravamen a las transferencias recibidas (enriquecimiento) resultará entonces un apropiado complemento de un impuesto al ingreso, en países con alta desigualdad y herederos forzosos, más aún cuando las rentas de la propiedad o las ganancias de capital están exentas o gravadas por debajo de lo que lo están los salarios. Contrariamente, el impuesto unificado al patrimonio hereditario aplicado sobre el causante (o el ejecutor de la herencia), resultaría un buen complemento de un impuesto amplio al consumo en países que no requiriesen de correcciones pronunciadas en la distribución de la riqueza.

Desde la visión de la “igualdad de oportunidades”, será el impuesto al enriquecimiento recibido el que logrará captar la capacidad diferencial de oportunidades que le otorga una dotación de riqueza ex ante desigualmente distribuida sobre ciertos miembros de la sociedad, donde la aplicación de ciertas exenciones, mínimos no imponibles, y alícuotas progresivas permitirán redistribuir la concentración de las herencias y las donaciones sobre las personas.

Por su parte, en cualquiera de sus formas, un impuesto a la transmisión gratuita de bienes podría captar capacidad contributiva con relativa eficiencia desde una visión integral del sistema tributario. Por un lado, gravará una capacidad contributiva del beneficiario, ex ante la utilización (productiva o no) de las transmisiones recibidas. Por otra, lo hará ex post los tratamientos preferenciales sobre los capitales productivos (amortizaciones aceleradas, exenciones y desgravaciones sobre los capitales o su financiamiento, en impuestos periódicos sobre los flujos) que suelen aplicarse como promoción del crecimiento y las inversiones. De tal forma, el resultado exitoso de la promoción de las inversiones productivas, puede ser recuperado al momento de la transmisión de la riqueza que incluye la capitalización de los mismos a ese momento.

Sin embargo, la efectividad de su adecuado tratamiento estará determinado tanto por el diseño del impuesto (equidad normativa), como por la homogeneidad de criterios para la determinación de los valores gravados (y exentos) y/o las posibilidades del control de la evasión en todo el territorio nacional (equidad efectiva).

En consecuencia, para un trato equitativo efectivo no sólo deberá contemplarse la coordinación de las normativas provinciales, sino también las valuaciones de la riqueza de los sujetos pasivos del tributo, con independencia de la jurisdicción subnacional que las administre. Así, los esfuerzos políticos del Poder Legislativo deberán contar con la colaboración de los órganos administrativos tributarios nacionales y provinciales, o al menos lograr generar los incentivos para que ello suceda en el mediano plazo, en la medida que las valuaciones fiscales de los inmuebles y automotores dependen de las administraciones provinciales y en algunos casos de los municipales (valuaciones en los ejidos urbanos, y algunos casos de automotores).

Al respecto, a finales de 2017 las provincias y CABA⁴ firmaron un consenso fiscal con Nación (Ley N°27.429) en el que las provincias se comprometían, hasta tanto se logre consensuar una nueva ley de coparticipación federal, a: adherir a la Ley de Responsabilidad Fiscal y Buenas Prácticas de Gobierno (Ley 25.917); acordar la

⁴A excepción de la provincia de San Luis.

modificación del artículo 104 del Impuesto a las Ganancias para resolver el conflicto por el Fondo del Conurbano Bonaerense; compromisos explícitos para reducir la tributación sobre los Ingresos Brutos y de Sellos; y en consecuencia, para fortalecer la tributación patrimonial provincial, el fortalecimiento y unificación del Catastro. En consecuencia, se consensuó la creación de un organismo federal con participación de las Provincias y CABA, para determinar procedimientos y metodologías de aplicación para todas las jurisdicciones, en vistas de que las valuaciones fiscales de los inmuebles reflejen la realidad del mercado inmobiliario y la dinámica territorial. A su vez, las provincias se comprometen a adoptar estos valores y brindarle acceso al organismo de los registros catastrales y demás registros locales. En caso de que el tributo fuera municipal, los gobiernos impulsarán acuerdos para que utilicen los mencionados valores. Aunque no existen evidencias de avances en esta armonización de la valuación de inmuebles, sin duda que el compromiso representa un punto de partida importante hacia el logro del tratamiento equitativo de la imposición sobre la propiedad y sus transmisiones.

Sin embargo, este último tópico se encuentra fuera del análisis realizado hasta el momento, por lo que el presente informe se centrará en el diseño normativo del impuesto congruente con los objetivos señalados de equidad normativa intra federal y las posibilidades de coordinación en el contexto actual de vigencia efectiva a nivel provincial, entendiendo de manera acorde con la teoría normativa del federalismo fiscal, que la equidad vertical representa un valor a ser ponderado desde el nivel superior de gobierno, y que la distribución de potestades tributaria actuales en Argentina obligan a redoblar los esfuerzos de coordinación para el cumplimiento de la equidad horizontal entre Provincias y hacia dentro de cada una de ellas.

3 SOBRE LAS FACULTADES TRIBUTARIAS DEL ESTADO NACIONAL PARA INSTAURAR EL IMPUESTO. RECAUDOS. SU COPARTICIPACIÓN. EXCEPCIONES

Aunque el impuesto existió en el territorio del Río de la Plata desde tiempos coloniales, la distribución de potestades Constitucional lo situó y lo mantuvo dentro de la órbita no delegada por las Provincias a la Nación. La CSJN ha sostenido que *“...Las provincias conservan todas las facultades no delegadas al Gobierno Federal (art. 104 de la Constitución Nacional), y por consiguiente pueden establecer tributos sobre todas las cosas que formen parte de su riqueza general y determinar los medios de distribución en la forma y alcance que les parezca más conveniente, facultades que, mientras no contraríen los principios consagrados en la Ley Fundamental de la Nación, pueden ser ejercidos en forma amplia y discrecional....”*⁵.

La distribución de poderes impositivos que efectúa nuestra Carta Magna en lo atinente al tema, puede sintetizarse del siguiente modo: 1) impuestos *“indirectos”*, estos son concurrentes entre la nación y las provincias, es decir, las provincias no los han delegado para que la Nación los recaude con exclusividad; 2) impuestos *“directos”*, estos son exclusivamente provinciales, pero la Nación puede crearlos y

⁵ CSJN, “Cerro Castillo S.A. c/ Chubut, Provincia del s/ repetición”, fallos t 310 p 2443, sentencia del 26/11/87.

recaudarlos por un plazo limitado y siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan.

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

Específicamente en lo que hace al ITGB, éste forma parte de los tributos cuya creación y recaudación es de competencia propia de las provincias por mandato constitucional. Señala José Osvaldo Casás⁶ que “...la doctrina y la jurisprudencia son pacíficas en cuanto a reconocer que el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes, constituye un recurso ordinario y permanente de los fiscos locales, desde que se lo caracteriza como una contribución directa (art. 75 inc. 2°, C.N.)...”.

Respecto de una posible implementación a nivel federal de un tributo de esta naturaleza; conviene analizar sus facultades constitucionales; sus restricciones legales en materia de coparticipación; y la necesidad de acuerdos previos a través de un pacto fiscal o una ley convenio. A continuación, se desarrollará la posibilidad de creación e implementación del tributo en el Congreso Nacional, dejándose el análisis de la necesidad de pactos fiscales para su implementación para ser desarrollado luego de analizar alternativas de coordinación.

Como fuera mencionado, el mecanismo de coordinación fiscal de la Constitución Nacional en su texto originario habilita excepcionalmente al Estado nacional para implementar contribuciones directas sólo de manera transitoria y proporcionalmente en todo el territorio nacional “cuando la defensa, seguridad común y bien general del Estado así lo exijan”. De esta manera, por el artículo 75 inciso 2° de la Constitución Nacional, el Estado nacional se encuentra plenamente facultado para establecer, a nivel federal, un tributo directo como el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes.

Cuestión aparte constituye el efecto económico de la múltiple imposición que tal implementación pueda acarrear, la cual no encuentra objeción alguna desde el punto de vista jurídico-constitucional, pues el propio constituyente ha previsto en el texto la posibilidad de la coexistencia sobre el mismo objeto de las atribuciones tributarias tanto desde el Estado nacional como de las provincias. A la múltiple imposición de carácter “temporal” de los impuestos directos, debe sumarse la previsión del supuesto de “múltiple imposición permanente” en lo que respecta a los impuestos indirectos. En este último caso la imposición constituye una facultad permanente, y sin limitación temporal alguna, entre ambas esferas de gobierno.

Por su parte, normas de rango infra-constitucional también prevén de manera expresa la posibilidad de que tanto el Estado nacional como las provincias graven el mismo objeto de manera simultánea. Se hace especial mención a la Ley de Coparticipación vigente (N° 23.548) la cual habilita la múltiple imposición en su artículo 9° inciso b), más allá de que esta norma comporte una habilitación dirigida a los fiscos

⁶ CASÁS, José Osvaldo, “Armonización de la codificación tributaria provincial y municipal e incremento y fortalecimiento de las fuentes tributarias locales”, publicado en “Derecho tributario provincial y municipal”, 53, Ad-hoc, Buenos Aires, 2002.

provinciales para gravar aquello por lo que, a su vez, reciben en concepto de coparticipación.

La jurisprudencia también se ha hecho eco de esta habilitación jurídica de la múltiple imposición. Al respecto ha sostenido la Corte Suprema que "...sabido es que la doble imposición consiste en la concurrencia de dos o más gravámenes sobre el mismo hecho imponible" y que "...tal situación no ha de reputarse inconstitucional per se en tanto y en cuanto cada uno de los gravámenes que la configuran hayan sido creados por poderes fiscales con competencia tributaria válida en la materia y ninguno de ellos en particular pueda ser tachado de inconstitucional por violar alguna de las garantías constitucionales (Fallos: 185: 209; 210:276 y 500 y 217:189)".

Lo hasta aquí expuesto permite concluir que el Estado Nacional válidamente puede implementar este tipo de imposición sin objeciones constitucionales y que puede impulsarse mediante una ley ordinaria aprobada con simples mayorías legislativas.

Sin perjuicio de ello, insalvablemente deben respetarse todos y cada uno de los siguientes recaudos: 1) el "temporal": la imposición debe establecerse por tiempo determinado; 2) el de la "equidad territorial": el cual exige que la imposición sea proporcionalmente igual en todo el territorio de la Nación; y 3) el "teleológico": en virtud del cual el impuesto nacional excepcional puede instaurarse siempre que la defensa, la seguridad común y bien general del Estado lo exijan.

No obstante, el establecimiento por parte del Estado nacional de este tipo de imposición se encuentra sujeto a la obligación constitucional de coparticiparlo. La reforma constitucional dejó claro en el primer párrafo del artículo 75 inciso 2º que las contribuciones directas e indirectas que al efecto establezca el Congreso de la Nación "...con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables". La Ley de Coparticipación vigente también reafirma este criterio de la integridad de la masa coparticipable al establecer en su artículo 2º que "La masa de fondos a distribuir estará integrada por el producido de la recaudación de todos los impuestos nacionales existentes o a crearse...".

La única excepción al principio de la integridad se encuentra en el mecanismo de las afectaciones específicas de los tributos que establezca la Nación. Sin perjuicio de ello, esta excepción se encuentra sometida al cumplimiento de varios recaudos establecidos en el inciso 3º del artículo 75 del texto constitucional. Esta norma dispone que corresponde al Congreso "Establecer y modificar asignaciones específicas de recursos coparticipables, por tiempo determinado, por ley especial aprobada por la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara".

De tal manera, y a la luz de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia (en los casos "Santa Fe" y "San Luis", ambos del 24/11/15) las afectaciones específicas de recursos coparticipables requieren o implican:

1- *Ser utilizadas con "estrictez y con total apego a las exigencias" del artículo 75 inciso 3º de la Constitución Nacional, bajo el riesgo de afectar seriamente (en caso contrario) el régimen federal;*

2- *Ser interpretadas considerando la voluntad del constituyente de "fortalecer el régimen federal" tal cual fuera plasmada en la Ley Nº 24.309 de necesidad de reforma constitucional del año 1994;*

3- *Recaer sólo sobre una parte o el total del producido de la recaudación de "impuestos directos o indirectos coparticipables" y no sobre la masa coparticipable en general;*

4- Ser establecida por tiempo determinado (cabén aquí las mismas apreciaciones que las realizadas al analizar el requisito temporal contemplado en el artículo 75 inciso 2º de la Constitución Nacional);

5- Ser establecidas por una ley especial aprobada por la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara, sin necesidad de contar con la conformidad de las provincias;

6- Los recursos afectados de las provincias sean transferidos en favor de algún sector especial, debiendo por ende especificarse el destino de los recursos.

Por ende, su afectación a un fin específico para sustraerlo de la masa coparticipable deberá considerar, para que la medida sea constitucional, todas y cada una de las exigencias mencionadas de manera precedente.

Como corolario, puede resumirse que desde el examen estrictamente constitucional y/o legal del federalismo fiscal vigente, existe la posibilidad de que resultaran aplicables en la Argentina actual múltiples impuestos que graven las transmisiones gratuitas de bienes de manera concurrente a nivel federal y provincial, siempre que: a) cada nivel de gobierno lo haga a través de sus órganos competentes (Congreso Nacional y legislaturas provinciales) y que se respeten las garantías constitucionales individuales; b) que a nivel federal se respeten los preceptos constitucionales de temporalidad, equidad y propósito, que en caso de resultar coparticipable en los términos del régimen vigente sólo requerirá del trámite legal ordinario y; c) que las provincias no excedan los límites del artículo 9 inciso b de la ley 23.548 que las exime de que sus ITGB sean señalado análogo a otro impuesto coparticipable⁷.

Sin embargo, aunque la imposición superpuesta, no pueda ser tachada de ilegal o inconstitucional dentro de los límites de las garantías individuales de propiedad (confiscatoriedad), la interpretación de los requisitos de una estructura deseable, en particular la responsabilidad fiscal y la administrabilidad; como así también, la viabilidad política hacia la generalización del tributo en todo el territorio nacional, requerirán de un adecuado mecanismo de coordinación vertical y horizontal.

4 COORDINACIÓN INTERJURISDICCIONAL. EXPERIENCIAS Y LINEAMIENTOS DESEABLES DENTRO DEL FEDERALISMO ARGENTINO

Una vez identificado el tributo en el federalismo fiscal argentino, aparece la necesidad de buscar el diseño que permita que el impuesto pueda articular entre los niveles jurisdiccionales con potestades concurrentes en Argentina, minimizando los posibles conflictos de coexistencia. En tal sentido en esta sección se describe la evolución y convivencia del tributo en Argentina, para luego plantear los problemas inherentes a la coordinación de este tributo en especial de manera teórica, y adentrarse en las experiencias de coordinación relevantes a los fines de los posibles diseños aplicables hacia la equidad horizontal en el tratamiento federal.

⁷ Se trata que el ITGB supere el test jurisprudencial que sostiene que "...la denominación dada al gravamen no es suficiente para definir el carácter de éste...". Es decir, no se esté gravando bajo el nombre de "ITGB" otra cosa que no sea el enriquecimiento producto de una transmisión a título gratuito.

4.1 Antecedentes históricos. Potestad jurisdiccional propia provincial y la breve experiencia de coordinación sobre transmisión de acciones.

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

Después de 1820, cuando las provincias recobraron en plenitud las facultades que habían delegado inicialmente en las autoridades centrales, Carlos Guilianni Fonruoge citado por Casás (1995), relata las características que adoptaba el tributo a las herencias en las provincias de Buenos Aires, Córdoba, Entre Ríos y Jujuy. Según este autor los rasgos más comunes eran: a) el gravamen alcanzaba, por lo general, solo a las herencias transversales o a terceros; b) en algunos casos se encontraba legislado dentro de los derechos de papel sellado o registro; c) su destino tuvo afectación específica, particularmente, en fomento de la educación primaria.

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

En 1907, mediante ley provincial 3.021, se establece el impuesto a la transmisión gratuita de bienes en la Provincia de Buenos Aires. Aunque se deroga su afectación al fondo de la ley 988, se sigue destinando a ese fin el 10% de lo recaudado. Luego la ley de presupuesto del año 1912 modificó dicho porcentaje para llevarlo al 60% y a partir de 1913 volvió a afectarse totalmente su destino a la educación. A partir de 1923 se mantiene un tratamiento progresivo y se fijan pautas más precisas para la valuación de los bienes integrantes de la transmisión, siendo directamente la Dirección General de Escuelas el organismo encargado de liquidar y fiscalizar el gravamen. En 1946/47 es donde la ley de este impuesto aparece mejor estructurada y a pesar de mantener la afectación a educación, se pasa la gestión de su recaudación a la Dirección General de Rentas. No fue sino hasta 1948 que el gravamen fue incorporado al Código Fiscal bonaerense, y sin variaciones sustantivas en su conformación.

En el ámbito nacional (en territorios sujetos a jurisdicción federal - Capital Federal y Tierra del fuego hasta su autonomía-) rigió gravando la misma materia desde 1924 (Ley N° 11.287) hasta 1972, cuando la norma que lo legislaba fue derogada por la Ley N° 20.046 (que reguló un impuesto a la riqueza neta). El tributo volvió a regir con la Ley N° 20.632 del año 1973, pero fue derogado por Ley N° 21.282 de 1976 en los comienzos de la última dictadura militar que, estableciendo el Impuesto sobre el Patrimonio Neto, ordenó a las jurisdicciones locales suprimir los tributos sobre transmisiones gratuitas.

Casás (1995) describe el primer y único caso de coordinación vertical de este tributo, el que distribuía la recaudación de manera devolutiva, señalando: *"En el año 1951 se sancionó la ley 14.060, que estableció, con carácter transitorio, el Gravamen Sustitutivo del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes. El mismo se aplicaría en todo el territorio de la Nación, alcanzando a las sociedades de capital en forma anual, y a la tasa del 1% sobre el capital y reservas. La aplicación, percepción y fiscalización*

del mismo quedó a cargo de la Dirección General Impositiva, determinándose que su producido se distribuiría entre los distintos fiscos, sobre la base del principio de la radicación económica de los bienes detentados por las sociedades. Correlativamente con el establecimiento de este gravamen, se modificó el régimen de los impuestos locales a la transmisión gratuita de bienes, excluyendo las inversiones en acciones en la determinación del haber sucesorio. La medida tuvo el propósito de combatir y compensar las evasiones en el impuesto a la herencia, originadas en el régimen de anonimato accionario, resultante de la ley 13.925. En tales circunstancias, los posibles causantes transferían el grueso de su patrimonio a sociedades de capital, para posibilitar, mediante su no inclusión en el activo de las herencias, la incidencia del gravamen sucesorio, lo que explica que al impuesto que se creaba se lo denominara "sustitutivo"...

Si bien, luego de su derogación ya citada en 1973 en el ámbito de jurisdicción nacional, el tributo resurgió un año más tarde con el nombre de Impuesto al Enriquecimiento Patrimonial a Título Gratuito, éste gravaba con potestad propia los paquetes accionarios, dejando de lado la coordinación existente sobre la gravabilidad de la transmisión de acciones en el federalismo argentino desde el 1 de enero de 1974.

Existieron diversas iniciativas desde distintos niveles jurisdiccionales, pero no fue sino hasta el año 2011 que el ITGB volvió a aparecer en el sistema tributario Argentino como consecuencia de la sanción 14.200 de la Provincia de Buenos Aires. Este impuesto estableció un formato personal, global y progresivo evitando la doble tributación de forma unilateral a través de la aplicación de créditos fiscales en el tributo por impuestos análogos pagados en extrañas jurisdicciones (ver Anexo A).

4.2 Aspectos controversiales de la coordinación interjurisdiccional de la imposición sobre las transmisiones gratuitas de bienes. Una revisión conceptual.

La tributación sobre los patrimonios requiere contemplar dos potenciales problemas hacia dentro de cada jurisdicción cuando los contribuyentes poseen parte de su patrimonio fuera de las fronteras de la jurisdicción subjetiva. Pero además, para el caso particular del impuesto a las herencias estos problemas resultan exacerbados debido a la combinatoria que surge cuando la imposición de los patrimonios proviene de una transmisión entre sujetos.

La primera controversia resulta de la posibilidad de interponer discriminaciones en frontera para activos y pasivos externos, gravándolos a tasas mayores que sus equivalentes domésticos de manera explícita. Estas discriminaciones, pueden estar basadas tanto en decisiones de política tributaria para incrementar la recaudación o favorecer la radicación, como así también pueden surgir como estrategias defensivas ante imposibilidades de control desde las administraciones tributarias. Independientemente de sus fundamentaciones, estos tratamientos perjudiciales sobre bienes o sujetos del exterior suelen plasmarse a través de discriminaciones normativas que:

- a) *Permiten reglas de valuación más benévolas para herencias cuyos bienes se encuentran en el territorio doméstico.*
- b) *Restringen la deducibilidad de pasivos de causantes que fueran no residentes al momento del hecho imponible.*
- c) *Aplican mayores cargas sobre beneficiarios no residentes.*

d) *Permiten exenciones, deducciones o mínimos no imposables mayores a beneficiarios residentes.*

Sin embargo, desde el ámbito subnacional este tipo de tratamientos diferenciales sería de imposible aplicación, como ha sido ya advertido por la CSJN en diversos fallos respecto de la intromisión en el comercio a través de la aplicación de aduanas interiores. Recientemente, además se ha sostenido que el domicilio de los contribuyentes no resulta una pauta razonable para distinguir. Así, la CSJN sostuvo que la ubicación del domicilio no constituye una pauta razonable que autorice a ubicar a los contribuyentes en grupos distintos que, a los efectos impositivos, permita la fijación de alícuotas diferenciales⁸.

El segundo tipo de problemas que pueden provocarse en la coordinación del tributo a la transmisión patrimonial consiste en la posibilidad de que los mismos activos y pasivos resulten gravados en más de una jurisdicción a la vez, y en consecuencia se alcancen tasas efectivas mayores sobre contribuyentes de igual capacidad contributiva por el sólo hecho de conformar sus patrimonios en más de una jurisdicción.

En este caso, la doble imposición suele provenir de la utilización superpuesta (aunque necesaria) de dos factores de conexión jurisdiccional:

- Sustento territorial subjetivo (nexo personal): en el que se gravan las transmisiones en las que se involucren causantes o beneficiarios relacionados a la jurisdicción doméstica, generalmente a través del concepto de Residencia, Domicilio o Nacionalidad (pudiéndose establecer definiciones distintas de estos conceptos).
- Sustento territorial objetivo (fuente): que permite gravar los patrimonios situados en la jurisdicción doméstica, con independencia de la situación del causante o beneficiario.

Las diversas problemáticas de la combinación de estos nexos territoriales aparecen en tres manifestaciones:

- Conflicto Fuente-Fuente: Aunque imposible para inmuebles y poco frecuente para activos físicos, suele presentarse sobre ciertos intangibles o participaciones accionarias.
- Conflicto Residencia – Residencia: Se genera cuando el nexo personal difiere entre las jurisdicciones que reclaman el tributo sobre el causante/beneficiario (diversos conceptos de residencia, o la residencia no coincide con la nacionalidad o el domicilio) y suele generar una superposición más gravosa que en los demás casos. Por ejemplo: en la Comunidad Europea, a un sujeto con pasaporte alemán que haya sido criado y tenga sus bienes en Reino Unido pero que se encuentre viviendo al momento del hecho imponible en España, podría corresponderle pagar el impuesto por la totalidad de sus bienes en las tres jurisdicciones. Este tipo de conflictos requieren de soluciones a través de Convenios Multilaterales, y si bien El Código Civil y Comercial establece en Argentina algunas definiciones de Fondo de las relaciones entre sujetos, las definiciones Fiscales son autónomas de las Provincias.
- Conflicto Residencia – Fuente: la jurisdicción en la que reside el causante/beneficiario aplica el tributo sobre la totalidad del patrimonio global del sujeto con independencia del lugar de los bienes; a la vez que tales bienes

⁸ CSJN Fallos 337:1464.

son gravados con el criterio de Fuente en el lugar donde se encuentran situados. En este caso, pueden evitarse los conflictos a través de soluciones unilaterales, aunque pueden presentarse restricciones respecto de los bienes sobre los cuales permitir las deducciones, o el nivel jurisdiccional que se reconocerá para su aplicación. Por ejemplo, en Bélgica no se reconoce el impuesto aplicado a nivel local, lo que resultaría en una doble imposición para los residentes de Buenos Aires o Entre Ríos en la actualidad.

En otro sentido, estas soluciones unilaterales pueden, a su vez, aplicarse tanto mediante el otorgamiento de exenciones sobre los bienes gravados en el exterior, como también con la posibilidad de tomar pagos a cuenta del impuesto abonado en otras jurisdicciones. Sin embargo, los efectos de ambas alternativas planteadas resultan muy diversos respecto de la equidad en el tratamiento hacia el interior de la Nación, por lo que su elección no es indiferente en el diseño deseable del tributo sobre las transmisiones gratuitas de bienes en Argentina.

En el caso de la Exención de bienes alcanzados/gravados en el exterior, no sólo podría generar inconvenientes respecto de la equidad vertical entre argentinos según su conformación patrimonial internacional, sino también aún para los domiciliados en una misma provincia. Por ejemplo, igual monto de patrimonio mundial podría resultar tanto en un residente que estuviera alcanzado a la alícuota máxima, o alternativamente no gravado, si el tratamiento separado de los bienes en el exterior permitiera al sujeto residente aprovechar el mínimo no imponible en el país de residencia a la vez que los rangos de exenciones objetivas sobre los bienes alcanzados.

Por el contrario, el método del Crédito de impuesto efectivamente pagado, permite una tasa subjetiva efectiva y equitativa dentro del país e incluso hacia dentro de cada Provincia.

4.2.1 La coordinación “desde adentro”. Renuncia unilateral en la Provincia de Buenos Aires hacia la federalización del tributo.

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

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

La reforma del año 2011 subsanó esta problemática modificando la exención automática, permitiendo en su lugar, un crédito de impuesto por lo que se hubiera pagado en otras jurisdicciones hasta el límite de la obligación correspondiente en Buenos Aires⁹ (Ver Anexo A).

4.2.2 La coordinación “hacia adentro”. El Estate Tax y los Inheritance Tax sub nacionales en EEUU.

El sistema de taxcredit de los impuestos estatales sobre el impuesto federal era reconocido como el más grande esfuerzo de coordinación del Federalismo en ese país. Sin embargo, la ausencia de acuerdos multilaterales explícitos llevó a que el mecanismo utilizado estuviera en discusión prácticamente durante todo el siglo XX.

En efecto, luego de la primera guerra mundial, se produjo una fuerte competencia tributaria hacia dentro de ese país en el que, mientras unos Estados incrementaban sus impuestos sobre estas transmisiones para afrontar sus gastos, otros competían en el sentido contrario prometiendo a residentes de los demás estados, inmunidad respecto de este tributo para atraer capitales.

En ese contexto, el gobierno Federal aplicó un TaxCredit de los impuestos Estadales hasta un porcentaje del Impuesto Federal, estableciendo una igualación al tratamiento de todos los ciudadanos de la Nación, eliminando así la descoordinación provocada por la competencia fiscal nociva, y creando a la vez una coparticipación implícita para aquellos que gravaran hasta ese nivel. Si bien en la discusión parlamentaria, se propuso que el crédito fiscal sólo fuera aplicable para aquellos Estados que explícitamente coordinaran su impuesto con el Federal, dicha postura no logró imponerse. De esta forma, el crédito de impuesto resultó un instrumento eficiente en el que la coordinación vertical llevaba hacia una “horizontal”, pero fuertemente dependiente del voluntarismo de todas las partes, como la historia posterior así demostró.

Efectivamente, la crisis mundial iniciada desde 1929 llevó a que en 1932 el Gobierno Federal redujera el tax credit (y la coparticipación consecuente a los Estados), respondiendo éstos con aumentos de su tributo local, produciéndose así duplicidades del gravamen que incrementaban la alícuota efectiva sobre los agentes económicos, provocando el descontento respecto del tributo.

Esto sacó a la luz la necesidad de una coordinación explícita, cuya discusión, con altos y bajos permaneció desde entonces, hasta que finalmente la Economic Growth and Tax Relief Reconciliation Act 2001 (EGTRRA) propuso la eliminación definitiva del impuesto federal a partir de 2011. Esta reforma proponía su reducción gradual y transitoria desde 2001 hasta 2010, fecha en la que se volvería a la situación previa a menos que se produjera la ratificación expresa del Congreso. Sin embargo, esta frágil coordinación existente en el carácter concurrente federal-estadual del impuesto no resultó ileso en el proceso de transición. Algunos estados se adaptaron eliminando el impuesto propio, otros, los más precavidos, a través de cláusulas

⁹El artículo 321 del Código Fiscal (Ley N° 10.397-texto ordenado 2011- y modificatorias) contempla un crédito (“*taxcredit*”, similar al del Impuesto a las Ganancias) por impuesto efectivamente abonado en extraña jurisdicción estableciendo que “...los sujetos de este impuesto podrán computar como pago a cuenta las sumas efectivamente pagadas en otra jurisdicción por gravámenes similares...este crédito solo podrá computarse hasta el incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de los bienes situados con carácter permanente en otra jurisdicción...”.

automáticas que re establecerían el impuesto en caso de que el gobierno federal así lo hiciera. Finalmente, la ratificación para su eliminación no se produjo, pero se elevaron sustancialmente el mínimo exento y la exención hacia cónyuge, reduciendo fuertemente el impacto del tributo.

Por su parte, se reemplazó el mecanismo del tax credit por una deducción del impuesto estadual, lo que no sólo transformó en imperfecta la compensación, sino que quebró finalmente la coordinación pasiva que la historia había logrado determinar (ver Anexo B).

4.3 Sobre la exigencia de un pacto fiscal o una ley convenio ante la implementación del tributo.

Se ha demostrado en apartados anteriores que el Estado Nacional se encuentra habilitado constitucionalmente para implementar un tributo de esta naturaleza siempre y cuando sean observados por el legislador los recaudos previstos en el artículo 75 inciso 2º de la Constitución Nacional, excluyéndose *per se* la necesidad de que al efecto se requiera un pacto fiscal o una ley convenio para implementar el tributo. Sin embargo, la experiencia respectiva de la evolución histórica de la coordinación en EEUU, con imposición también concurrente, muestra que los acuerdos implícitos resultan frágiles aún en países con menor volatilidad financiera que la Argentina. Esto plantea la necesidad de, al menos, generar los incentivos hacia una coordinación explícita para asegurar la perdurabilidad del tributo.

Sin embargo, la experiencia jurídica y las atribuciones del Congreso de la Nación demuestran que tal pacto (o ley convenio) no resulta estrictamente necesario para morigerar los efectos de la doble imposición. Ello por cuanto la norma de implementación del tributo a nivel nacional podría regular expresamente mecanismos de coordinación fiscal unilaterales a los efectos de atemperar la carga tributaria en las provincias donde el tributo es igualmente recaudado. Podría articularse, a modo de ejemplo, el establecimiento de distintos beneficios fiscales en el tributo nacional como deducciones, créditos fiscales o exenciones cuando una provincia estuviera ejerciendo su potestad sobre impuesto análogo.

En la legislación argentina encontramos ejemplos de lo expuesto de manera precedente. Así, en el Impuesto a las Ganancias (Ley N° 20.628) se prevé que podrán deducirse de la base imponible del tributo “los impuestos y tasas que recaen sobre los bienes que produzcan ganancias” (artículo 82 inciso a), agregando el Decreto Reglamentario que pueden deducirse de las rentas de primera categoría “a) los impuestos y tasas que gravan el inmueble, estén pagados o no (contribución inmobiliaria o gravámenes análogos, gravámenes municipales, etc.);”.

No podría sostenerse que ello implique una vulneración, por parte de la Nación, del artículo 75 inciso 2º de la Constitución que establece que la Ley de Coparticipación no puede ser modificada unilateralmente, o de su Cláusula Transitoria Sexta en cuanto dispone que no podrá modificarse en desmedro de las provincias la distribución de recursos vigente a la sanción de la reforma constitucional de 1994 hasta el dictado del régimen de coparticipación que debió sancionarse a fines de 1996. Ello por la sencilla razón de que si el Estado nacional puede constitucionalmente regular el impuesto, del mismo modo puede establecer en él diversos beneficios fiscales (quien puede lo más, puede lo menos).

Por ende, si bien un pacto fiscal o una ley convenio podrían ser una opción “multilateral” a considerar, cabe destacar que la coordinación fiscal entre la Nación y

las provincias encuentra en la experiencia jurídica argentina mecanismos unilaterales con igual propósito.

De manera inversa y a nivel provincial, las legislaciones locales también establecen mecanismos unilaterales similares a los mencionados más arriba, como una suerte de coordinación fiscal no ya “descendente” (regulados por la Nación para atemperar el impacto de tributos locales) sino “ascendente” (regulados por la provincia para aminorar la carga de los tributos nacionales). A modo de ejemplo, el Código Fiscal bonaerense establece que no integran la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos “los importes correspondientes a impuestos internos, impuesto al Valor Agregado -débito fiscal-, Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y Gas Natural e impuestos para los fondos: Nacional de Autopistas y Tecnológico del Tabaco y los correspondientes a Tasa sobre el Gasoil y Tasa de Infraestructura Hídrica”.

En lo que respecta precisamente al Impuesto a la Transmisión Gratuita a nivel local, cabe recordar que las legislaciones que contemplan el tributo también regulan mecanismos de coordinación fiscal unilaterales (hacia una coordinación horizontal). Así, el Código Fiscal bonaerense establece que los contribuyentes del impuesto “podrán computar como pago a cuenta las sumas efectivamente pagadas en otra jurisdicción por gravámenes similares al presente. Este crédito sólo podrá computarse hasta el incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de los bienes situados con carácter permanente en otra jurisdicción” (artículo 312). Idéntica norma prevé el Código Fiscal de Entre Ríos en su artículo 317.

Se trata de un mecanismo local y unilateral de coordinación fiscal, a través del “*tax credit*”, en virtud del cual se otorga un crédito limitado por impuesto pagado en otras jurisdicciones no sólo provinciales sino también, claro está, Estados Nacionales. Por lo cual, las mismas regulaciones provinciales prevén (a los efectos de atemperar la carga fiscal de los contribuyentes) la posible implementación del tributo no sólo por un Estado par sino también por parte del Estado Nacional. Debe mencionarse que el mecanismo de *tax credit* resulta eficiente en su aplicación unilateral, en la medida que los territorios resulten mutuamente excluyentes, pues de lo contrario deberá explicitarse algún acuerdo de dominancia legislativa para evitar la indeterminación en el sentido del flujo de recaudación¹⁰.

Sin embargo, lo expuesto en el párrafo anterior no excluye la posibilidad de que una vez establecido el tributo en distintos fiscos locales pueda preverse un pacto fiscal entre ellos (sin la participación del Estado nacional, al estilo del Convenio Multilateral en el Impuesto sobre los Ingresos brutos), es decir, de carácter horizontal. Esta posibilidad surge de las regulaciones provinciales que actualmente contiene el tributo. En el caso de la provincia de Buenos la medida puede observarse en el artículo 327 del Código Fiscal¹¹, mientras que en Entre Ríos en el artículo 321 de la norma

¹⁰Tal acuerdo, podría explicitar que será el impuesto provincial el que podrá tomarse como crédito fiscal del impuesto nacional coparticipable, en cuyo caso la recaudación del impuesto propio permanecerá en la provincia, quedando la posibilidad de que un remanente sea coparticipado por el régimen vigente. Alternativamente, podría acordarse que el impuesto nacional sea tomado a cuenta del impuesto provincial, en cuyo caso (y en la medida que el impuesto nacional resultara más gravoso que el provincial), los tributos provinciales no resultarían efectivamente recaudados sino que operarían como una garantía residual en el caso que el gobierno nacional decidiera derogar su tributo respectivo.

¹¹ Establece que “El Poder Ejecutivo dictará las normas y podrá celebrar convenios, a los fines de evitar problemas de doble imposición entre las distintas jurisdicciones respecto de los hechos gravados por el impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes.”

respectiva. Este mismo mecanismo puede incluir entre los participantes de los acuerdos al Estado Nacional coordinando a través de pactos fiscales concertados entre Estados locales en los cuales no debería seguirse el riguroso procedimiento del artículo 75 inciso 2º de la Constitución Nacional, el cual sólo resulta de aplicación para establecer mecanismos de coparticipación, es decir, de distribución de recursos, pero no para establecer meros mecanismo de coordinación fiscal.

5 MÁS ALLÁ DE LA DOBLE IMPOSICIÓN. UNA PROPUESTA DE COORDINACIÓN VERTICAL HACIA LA ARMONIZACIÓN HORIZONTAL EN ARGENTINA.

El análisis de la historia del tributo en Argentina y EEUU en relación a la distribución de potestades y recaudación, como así también la experiencia de re implementación reciente por parte de dos provincias argentinas, plantean tanto enseñanzas como restricciones hacia la forma de lograr una coordinación duradera que respete los preceptos de equidad planteados a lo largo del presente estudio.

Respecto de las restricciones, a las ya mencionadas en cuanto a la autonomía provincial para la regulación de este impuesto, como así también la exclusión del análisis de analogía planteado en la misma Ley de Coparticipación vigente, habrá que superponerle el ambiente político y la situación fiscal de las provincias que se encuentran en pleno ejercicio de sus facultades tributarias respecto de esta materia imponible.

En efecto, si bien quedó ya demostrada la posibilidad de concurrencia por tiempo determinado del impuesto a nivel nacional con los respectivos provinciales, también se mostró que la falta de coordinación, como así también la fragilidad de la misma basada en las buenas intenciones de los fiscos intervinientes, atentaría contra la implementación o la permanencia del tributo en la medida que la doble imposición (excesiva) acabaría por socavar su aceptabilidad, como ocurriera en el caso estadounidense.

Por otra parte, desde los principios de la tributación, resulta también deseable que el impuesto sobre la transmisión gratuita de bienes se establezca de manera uniforme en todo el territorio nacional de forma que los valores de equidad horizontal y vertical resulten efectivamente contemplados para todos los ciudadanos con independencia de la provincia en la que se domicilien.

En tal sentido, la propuesta de lineamientos para la implementación del impuesto nacional concurrente con los provinciales vigentes, deberá hacer especial hincapié, en primer lugar, en el mecanismo de coordinación tanto para atenuar la doble imposición, como para generalizar su implementación e igualdad en el tratamiento de la trasmisión de patrimonios en todo el territorio nacional. En segundo lugar, podrán discutirse alternativas técnicas de diseño del tributo nacional a implementar, para finalmente sugerir el bosquejo del impuesto deseable para el federalismo argentino.

5.1 Coordinación vertical hacia la generalización del ITGB en Argentina.

El mecanismo de coordinación propuesto en el marco de las posibilidades analizadas consiste en la implementación, en el marco del artículo 75 inciso 2º de la Constitución Nacional, de un Impuesto de Emergencia en el orden nacional con

distribución coparticipable (por mandato constitucional) sobre el excedente del crédito fiscal aplicado para cada respectivo tributo provincial análogo vigente o a crearse.

Tal implementación traería para las Provincias que aplicaran el tributo en sus jurisdicciones, un incremento de la coparticipación secundaria efectiva en la medida que recaudarían la totalidad correspondiente desde los sujetos domiciliados en la propia jurisdicción por encima del residual coparticipado entre todas las jurisdicciones por el sistema vigente. Ello, a su vez, sin perjuicio de los convenios de administración tributaria que pudieran realizar con el Gobierno Nacional, los que podrían implicar la cesión de la totalidad de la administración del tributo.

En la conformación de un impuesto subjetivo de alícuotas progresivas, bastaría con que a nivel nacional la escala de alícuotas y las deducciones y exenciones fueran aplicadas de manera equivalente a la jurisdicción más gravosa vigente para que no existieran devoluciones desde la Nación a las Provincias (pues siempre la totalidad del patrimonio subjetivo nacional habrá de ser superior al provincial).

En este contexto, el tributo nacional contempla en su regulación mecanismos unilaterales y específicos de coordinación fiscal a los efectos de morigerar la carga que se derivaría de la imposición conjunta del impuesto federal y los locales. Claramente el mecanismo de taxcredit resulta el de mayor eficiencia para la coordinación. En primer lugar, puede ser implementado por el Congreso Nacional y sin requerimiento alguno de mayoría especial. En segundo, en la medida que las provincias retiraran de sus Códigos fiscales la posibilidad de tomar el impuesto nacional como pago a cuenta del provincial, se resolvería el problema de la indeterminación del sentido de la recaudación a la vez que lograrían quedarse con la totalidad de la recaudación correspondiente a sus sujetos pasivos propios.

Del mismo modo, las provincias que regulan el tributo (o las que lo hagan a futuro) podrían establecer mecanismos de coordinación fiscal horizontal que, si bien en el marco de un pacto fiscal asegurarían las definiciones básicas de la estructura del tributo de forma compatible, también podría mantener el taxcredit actualmente vigente entre las legislaciones locales.

En este contexto, la implementación del tributo a nivel nacional y su posterior coparticipación a las provincias en el marco de la Ley de Coparticipación (Ley N° 23.548 o la que a futuro la reemplace), incentivaría al resto de las jurisdicciones locales a implementar el impuesto. Ello por cuanto para aquellas provincias que no se encontraran aplicando el impuesto al momento de la sanción del tributo nacional coparticipable, la recaudación obtenida desde los sujetos domiciliados en su jurisdicción sería coparticipable entre el total de jurisdicciones, mientras que para aquellas que se encontraran ejerciendo su potestad provincial sólo se coparticiparía entre el total de provincias el excedente sobre su crédito fiscal ejercido contra el impuesto nacional.

De esta manera, el sistema de incentivo está planteado para que el tributo nacional sólo opere como un garante del tratamiento equitativo e igualitario en todo el territorio nacional. Las jurisdicciones provinciales se verán motivadas a ejercer su potestad propia, pues sobre sus contribuyentes el impuesto recaerá de todas formas, mientras que la recaudación sería repartida entre todas las jurisdicciones a través de

la coparticipación, a menos que el ejercicio de su potestad de manera efectiva cambie el coeficiente final de distribución del tributo¹².

6 SÍNTESIS Y REFLEXIONES FINALES

El presente documento intenta plantear los lineamientos para llegar a la estructuración coherente de un tributo sucesorio a nivel federal que se fundamente en la igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional y que permita e incentive su implementación de manera descentralizada.

De esta manera, se describieron las alternativas técnicas para el diseño en este impuesto usualmente encontradas en la experiencia internacional, relacionándolas con los valores de equidad e igualdad de oportunidades que fundamentan la existencia del tributo dentro del ámbito del gobierno central.

Así, el estudio bibliográfico reveló que el impuesto real sobre el acervo hereditario se corresponde con conformaciones sociales de poca desigualdad inter familiar y derecho consuetudinario, en los cuales la transmisión de propiedad no pretende correcciones de distribución de la riqueza; mientras que la gravabilidad de las hijuelas se asocia con el objetivo de redistribuir de forma más equitativa las oportunidades económicas atacando la concentración de la riqueza a través de la aplicación de alícuotas progresivas sobre el enriquecimiento recibido.

Ante la percepción de que los fundamentos de la organización legal de las transmisiones de propiedad a través de un derecho codificado, y la necesidad de intervenir en la distribución desigual de la riqueza desde el nivel federal, pareció propicio indagar acerca de las posibilidades de implementar un impuesto sobre las hijuelas desde ese nivel de gobierno, continuando entonces con la investigación sobre las posibilidades constitucionales y legales desde el federalismo argentino.

De esta forma, el capítulo 3 se avocó al estudio del espacio normativo para la implementación de un impuesto sucesorio desde el Congreso Nacional, concluyendo en la posibilidad de concurrencia transitoria y excepcional del impuesto nacional con los análogos provinciales de potestad permanente, que no requeriría de mayorías especiales siempre que se respete la exigencia constitucional de su coparticipación a las provincias.

Sin embargo, la extensa experiencia de las relaciones interjurisdiccionales en esta materia para la coordinación del Estate Tax con los impuestos estadales en el caso de EEUU, reveló que los aspectos de coordinación hacia la disminución del efecto económico de la imposición superpuesta representarán el principal escollo para asegurar la aprobación y persistencia del tributo.

El capítulo 4, indagó en diversas posibilidades de coordinación de impuestos sobre las transmisiones gratuitas de bienes, tanto desde los antecedentes históricos

¹² Cabría también la posibilidad de afectar específicamente la recaudación del impuesto hacia un gasto netamente provincial, como lo es la educación, lo que incrementaría la porción primaria provincial de la coparticipación (al excluirla de la masa a ser compartida con los municipios). No obstante, si bien esta afectación resultaría en un incentivo al acompañamiento desde las provincias, cambiaría drásticamente el escenario de negociación política en el Congreso pues el mismo deberá realizarse en el marco del artículo 75 inciso 3º de la Constitución.

del impuesto en Argentina, hasta los aspectos teóricos y sus efectos sobre la igualdad en el tratamiento de los beneficiarios en todo el territorio nacional. Sobre tal marco conceptual y con el apoyo del análisis de la experiencia del Estate Tax y la reciente implementación del ITGB en la Provincia de Buenos Aires, pudo concluirse que el sistema de “tax credit” de los impuestos provinciales en el impuesto nacional, resulta la forma más adecuada para atenuar la superposición económica del gravamen, sin la estricta necesidad de pactos fiscales o leyes convenios para la implementación del tributo a nivel nacional, aunque la previsión de mecanismos de armonización de las legislaciones provinciales abonarían su pacífica permanencia en el federalismo argentino.

Finalmente, pudo arribarse a una propuesta de coordinación vertical que incentive la generalización del impuesto en los fiscos provinciales y la posibilidad de su armonización, a través de la competencia tributaria, hacia versiones similares al impuesto nacional.

Este mecanismo se resume en la aplicación de un tributo nacional que, permitiendo el crédito de impuesto efectivamente pagado en la jurisdicción local, coparticipe la recaudación nacional excedente. De esta forma, desde el Congreso de la Nación podrán legislarse no sólo los aspectos técnicos del impuesto en cuestión, sino que además quedará implícita la voluntad de coordinar su existencia en todo territorio nacional cediendo la recaudación que se genere desde los contribuyentes propios de las provincias a cada una de ellas, y distribuyendo el excedente de esa carga entre todas las jurisdicciones según los coeficientes determinados por la coparticipación vigente.

Se concluye que la versión sobre el “acervo hereditario” existente en el impuesto estadounidense presenta inconvenientes en el tratamiento igualitario de los herederos en el federalismo argentino al gravar la totalidad del acervo en lugar de las hijuelas. A la vez, su mínimo exento a través de un elevado crédito fiscal unificado, implica grandes incentivos hacia la elusión y la evasión en el tributo.

Por su parte, un impuesto sobre la hijuela aplicado a nivel nacional con la posibilidad de establecer un crédito fiscal de lo efectivamente pagado en la jurisdicción provincial del beneficiario, permitiría un trato equitativo y progresivo de las transmisiones de riqueza, acordes con los principios tributarios deseables en este tipo de gravamen.

En síntesis, ante la posibilidad de conflictos en la equidad horizontal del gravamen y de la existencia previa de impuestos sobre la hijuela vigentes, resulta apropiado recomendar un tributo sobre la hijuela con alcance global y carga efectiva superior a los vigentes en las provincias, que permita el pago a cuenta de los impuestos provinciales y cuya recaudación neta sea coparticipable a través del régimen general. De tal forma, el impuesto nacional podrá ser sancionado con trámite regular en el Congreso y, a pesar de no requerir acuerdo previo con las jurisdicciones subnacionales, redundaría en un fuerte incentivo para su generalización en el ámbito provincial (que en el límite de la coordinación operaría como un único código vigente en todo el territorio nacional de manera armonizada). No obstante, y como la experiencia del Estate Tax ilustró en materia de competencia fiscal (como así también se ha demostrado en la historia del Impuesto sobre los Ingresos Brutos respecto de problemas sobre las definiciones básicas del tributo, y también en consecuencia de pactos fiscales inconclusos); siempre estará latente la posibilidad de conflictos interjurisdiccionales hasta tanto se decida ceder la totalidad de la recaudación provincial en la coparticipación del tributo nacional, o se establezca un acuerdo particular sobre la materia gravada entre las provincias.

Por último, el informe cuenta con dos anexos que permiten la comparación y comprensión de otros aspectos técnicos de las experiencias relevadas comparadas (tratamientos preferenciales de las empresas, bienes de los cónyuges, valuaciones, etc.) que deberán ser contemplados a la hora de la elaboración de una propuesta legislativa.

El estudio exhaustivo de los fundamentos de la imposición sobre esta materia y las posibilidades de su generalización; en un contexto de urgencias por atender las desigualdades en las oportunidades existentes en los distintos niveles de ingreso y su creciente alejamiento a través del incremento en la concentración de la riqueza a nivel global y hacia adentro del país, permite concluir que la propuesta delineada en el presente documento redundará en el aporte al tratamiento equitativo de los sujetos en el federalismo fiscal argentino.

7 BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

- AIUB, E, BLANCO, J y otros (2010), "Impuesto a la herencia y a la transmisión gratuita de bienes", publicado en Consultor Tributario Errepar.
- Alstott, A. (2009): "Family Values, Inheritance Law, and Inheritance Taxation". Harvard Public Law Working Paper. N° 08-49. Harvard Law School.
- Amiel, Y; Cowell, F y Polovin, A. (1996): "Inequality Among the Kibbutzim". *Economica*. (1996) 63. Ruppin Institute, Israel. Londond School of Economics. S63-S85.
- Avi-Yonah, R. S. (2002): "Why Tax the Rich? Efficiency, Equity, and Progressive Taxation". *Does Atlas Shrug? The Economic Consequences of Taxing the Rich*. Joel B. Slemrod. Cambridge. Harvard UniversityPressBookReview.
- Barberán Lahuerta, M. (2006): "El comportamiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ante los principios básicos de la imposición". *Revista Asturiana de Economía*. RAE N° 32 2005. Universidad de Zaragoza.
- Barberán Lahuerta, M. (2006): "Redistribución y progresividad en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; un análisis con datos de panel". *Revista de Economía Pública*. Hacienda Pública Española. 177-(2/2006): 25-55. Instituto de Estudios Fiscales Facultad de Derecho. Universidad de Zaragoza.
- Barberán Lahuerta, M. (2006): "Transmisiones Gratuitas De Riqueza "Mortis Causa" E "Inter Vivos; Análisis Diferenciado De Su Comportamiento Respecto Al Objetivo De La Redistribución". Área de Economía Política y Hacienda Pública. Facultad de Derecho. Universidad de Zaragoza.
- Barberán Lahuerta, M. y Melguizo Garde, M. Melguizo, G. (2008): "Redistribución en el ISD: análisis de los efectos de las reformas autonómicas". XV Encuentro De Economía Pública. Salamanca. 7-8 Febrero 2008.
- Bárcena, A y Prado A. (2010) "La Hora de la Igualdad. Brechas por cerrar, caminos por abrir." CEPAL.
- Batchelder, L. (2007): "Taxing Privilege More Effectively: Replacing the Estate Tax with an Inheritance Tax". Working Paper N° 07-25. Law & Economics Research Paper Series. NYU Center for Law and Economics.
- Bouzas, A; Cappa, A y Girard, M. (2010): "Impuesto a la Herencia: Una herramienta distributiva" *La revista del CCC*. Mayo-Diciembre 2010. N° 9/10. Actualizado: 2010-10-26.
- Casás, J (1995): "Reimplantación del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes". Lecciones y Ensayos. Buenos Aires. N° 64/65.
- Casás, J (2002): "Armonización de la codificación tributaria provincial y municipal e incremento y fortalecimiento de las fuentes tributarias locales", publicado en "Derecho tributario provincial y municipal", obra coordinada por Enrique Bulit Goñi.
- Cavanagh, J; Collins, C; Goldberg A y Pizzigati S. (2009): "Reversing the Great Tax Shift: Seven Steps to Finance Our Economic Recovery Fairly". InstituteforPolicyStudies.
- Bárcena, A y Prado, A. (2010): "La hora de la igualdad. Brechas por cerrar, caminos por abrir", CEPAL 31 de mayo de 2010, Documento Electrónico.
- Chester, R. (1982): "Inheritance, Wealth, and Society". Bloomington, IN: Indiana University Press.

- CSJN, (1930) “Massey Harris Co. Limited de Canadá S.A. c/ Poder Ejecutivo de la provincia de Buenos Aires, fallos t 157 p 62, sentencia de 1930.
- CSJN, (1987): “Cerro Castillo S.A. c/ Chubut, Provincia del s/ repetición”, fallos t 310 p 2443, sentencia del 26/11/87.
- CSJN, (2004): “Telefónica de Argentina S.A. c/ Provincia de Buenos Aires”, fallos t 327 p 1729, sentencia del 27/05/2004.
- CSJN,(1976): “Martín Aberg Cobo V. Nación Argentina”, sentencia del 9 de septiembre de 1976.
- Davies, J y Shorrocks, A. (2000): “The Distribution of Wealth”. In *Handbook of Income Distribution*. Atkinson y Bourguignon. Vol 1. Atkinson y Bourguignon. 605-675.
- De Pablos Escobar, L. (2002): “La Imposición Personal sobre la Riqueza. Su papel en los sistemas tributarios actuales. IEF.
- De Pablos Escobar, L. (2009): “Alternativas a la Supresión del Impuesto sobre el patrimonio”. Documento de Trabajo 2009-006. Facultad de Ciencias Economicas y Empresariales. Universidad Complutense de Madrid.
- Díaz, V y García Belsunse, H. (2004): Tratado de Tributación. Astrea.
- Dodge, J. (2008): “Replacing the Estate Tax with a Re-Imagined Accessions Tax”.
- Due, J y Friedlander, A. (1977): Análisis Económico de los Impuestos y el Sector Público, El Ateneo.
- Edelstein, A. (2011): “El Impuesto Sucesorio en los Estados Unidos”. ERREPAR.
- Esteves P. y Bhen L. (2011); “El impuesto a la transmisión gratuita en la provincia de Buenos Aires”, documento de trabajo, Dirección Provincial de Política tributaria, Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires.
- European Commission Directorate General Taxation and Customs Union (2011): “Study on inheritance taxes in EU memberstates and possible mechanisms to resolve problems of double inheritancetaxation in the EU”, 25-01-2011. WWW.COPENHAGENECONOMICS.COM.
- Fernández, L. (2009): “Provincia de Buenos Aires: Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes” ERREPAR.
- Fernández, L. (2011): “Cambios en el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes de la Provincia de Buenos Aires”. ERREPAR.
- Fernández, L. (2011): “La Reglamentación del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes”. ERREPAR.
- Fiekowsky, S. (1959): “On the Economic Effectsof Death Taxation in the United States”. Disertación Doctoral. Harvard University. Cambridge, MA.
- García Belsunse, H. (1966): “Estudios financieros”, Buenos Aires.
- García de Pablos, J. (2009): “El Impuesto Sobre Sucesiones Y Donaciones: Problemas Constitucionales y Comunitarios”. Instituto de Estudios Fiscales.
- García Zúñiga, H. (2005): “Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes.” Proyecto de Trabajo. PNUD. Proyecto ARG/00/044.
- Giuliani Fonrouge, C. (1937). “Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes – Doctrina, Legislación Nacional y Extranjera, Jurisprudencia Argentina y Norteamericana”. Ed. El Ateneo. Buenos Aires (1937)

- Gómez Sabaini, J. (1998): La Reforma Tributaria. Capítulo 5: La tributación sobre el ahorro y la inversión. FIELD.
- Gómez Sabaini, J., Jimenez J., Podestá, A (2010): “Evasión y Equidad en América Latina”. CEPAL – GTZ –BMZ .
- González de Cossio, F: “Impuestos Indirectos como un Método más Eficiente de Recaudar sin Lastimar”. Derecho Fiscal.
- Heer, B. (2010): “Wealth Distribution and Optimal Inheritance Taxation in Life-Cycle Economies with Intergenerational”. Munich Discussion Paper N° 2000-10. Department of Economics University of Munich
- Helmuth, C. y Pierre, P. (2003): “Wealth Transfer Taxation: A Survey”. Cesifo Working Paper. N° 1061. Category 1: Public Finance.
- Hopkins, E. y Kornienko, T. (2010): “American Economic Journal: Microeconomics 2”. Agosto 2010., Vol. 2. No. 3. 106-137.
- Huang, C. (2009): “Congress Should Not Weaken Estate Tax Beyond 2009 Parameters.”
- Jarach, D. (1978): Finanzas Públicas. Cangallo. Buenos Aires.
- Jenkis, S y Jäntis, M. (2005): “Methods for Summarizing and Comparing Wealth Distributions”. ISER working paper. N° 2005-05.
- Johnson, B y Britton Eller, M. (2010): “Federal Taxation of Onheritance and Wealth Transfers”. Internal Revenue Service.
- Joint Committee on Taxation. (2008): “Taxation of Wealth Transfers within a Family: A Discussion of Selected Areas for Possible Reform”. 2 de Abril de 2008.
- Joint Committee on Taxation. (2010): “Present Law and Background adta Related to the Federal Tax System in effect for 2010 and 2011”. 22 de Marzo de 2010.
- Joint Committee on Taxation. (2015): “History, present law, and analysis of the federal wealth transfer tax system”. JCX-52-15. Marzo de 2015.
- Kessler, D y Manson, A. (1989): “Bequest and Wealth Accumulation: Are Some Pieces of the Puzzle Missing?” The Journal of Economic Perspectives. Vol 3. N° 3. 141-152.
- Locke, J. (1988): “Two Treatises of Government”, Cambridge: Cambridge University Press.
- Lodola A. y Velasco P. (2011); El impuesto a la transmisión gratuita de Bienes; Cuadernos de Economía 78, Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires.
- LUNA REQUENA, Á. (2002): “Tasa o impuestos sobre los Ingresos Brutos? A propósito del fallo <<Fleischmann Argentina Incorporated>> del Tribuna Superior de Justicia de la Provincia de Córdoba”, publicado en “Derecho tributario provincial y municipal”, obra coordinada por Enrique Bulit Goñi,
- Macon, J., (2003): “Obstáculos a la correspondencia fiscal de las provincias”, publicado en PET, junio-2; 2003.
- Maguire (2012), “The Impact of the Federal Estate Tax on State Taxes”, Congressional Reseach Service.
- McNichol, E. (2010): “State Taxes on Inherited Wealth Remain Common: 21 States Levy An Estate Or Inheritance Tax.” Center on Budget and Policy Priorities.
- Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires (1974); “Evolución de los Recursos Impositivos de la Provincia de Buenos Aires. 1914-1973”, Serie Estudios Fiscales, Año V N° 8, La Plata.

- Parthasarathi, S. (1995): Manual de Política Tributaria. Capítulo: Tributación de legados, herencias y donaciones. Página 361. Instituto del Fondo Monetario Internacional.
- Penttilä, S. "AviodanceofMultipleInheritanceTaxationWithinEurope."
- Piketty, T. (2014). "El capital en el siglo XXI". México D.F: Fondo de Cultura Económica.
- Prokosch, M; Kraut, K y Farris, L. (2009): "Safe, Fair & Sustainable. Do President Obama's Tax Proposals Measure Up? United for a Fair Economy.
- Public Cizen's Congress Watch & United for a Fair Economy. (2006): Spending Millons to Save Billions.
- Reig, E., (1998): "Impuesto a las Ganancias", 9° edición, Ediciones Macchi, Buenos Aires.
- Reuven S. Avi-Yonah. (2000). Why Tax the Rich? Efficiency, Equity, and Progressive Taxation. Does Atlas Shrug? The Economic Consequences of Taxing the Rich. Joel B. Slemrod.
- Ricardo, D. (1819): "On The Principles of Political Economy and Taxation", Georgetown, D.C.: Joseph Milligan.
- Rignano, E. (1901), "Di un Socialismo in accordo colla dottrina económica liberale". Torino, Bocca. Traducido al inglés con el título "The social significance of the Inheritance Tax". New York, Knopf. 1924.
- Rudnick, R y Richard, K. (1996): Tax Law Design and Drafting. Vol 1: International Monetary Fund. Capítulo 10: Tax of Wealth.
- Seppi, F. (2005): "Consideraciones acerca de la imposición sobre herencias y donaciones Un panorama comparado". N°46. CIEPP.
- Slemrod, J. (1999): "The Economics of Taxing The Rich". The University of Michigan.
- Stephan, P. (1999): "Inheritance and gift taxation". University of Virginia School of Law.
- Steuerle, E. (1980): "Equity And The Taxation Of Wealth Transfers". TreasuryDepartment.
- Varsano, R. (2003): "La Reforma Tributaria en Brasil: El Largo Proceso en Curso" BID.
- VIILEGAS, H.(1995): "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", Depalma, 5° edición ampliada y actualizada.
- Weisman, J. (2009): "Obama Plans to Keep Estate Tax". The Wall Street Journal. 12 de Enero de 2009.

ANEXO A: SÍNTESIS DEL IMPUESTO A LA TRANSMISIÓN GRATUITA DE BIENES VIGENTE EN PROVINCIA DE BUENOS AIRES.

En el año 1995 la Ley de Educación Provincial (Ley Nº 11.612) delegó en el Poder Ejecutivo la facultad para reglamentar el impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes con afectación a educación, reiterándose el mandato mediante la Ley análoga 13.688 del año 2008: “...*Artículo 183: Establécese un impuesto a la transmisión gratuita de bienes cuyo objetivo sea gravar todo aumento de riqueza a título gratuito, incluyendo: Herencias, legados, donaciones, renunciaciones de derechos, enajenaciones directas o por interpósita persona en favor de descendientes del transmitente o de su cónyuge, los aportes o transferencias a sociedades. Una ley especial determinará el tratamiento integral de este gravamen. El total del monto recaudado resultante constituirá fuente de recursos del Fondo Provincial de Educación.*”

La Ley 14.044 (Ley Impositiva del año 2010) finalmente re introdujo el impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes, respetando el espíritu de sus antecesoras y el aporte al sostenimiento del Fondo Provincial de Educación, con un alcance amplio en el que se contemplaban todos los enriquecimientos gratuitos efectivizados por sujetos domiciliados en la provincia, y resguardando las bases tributarias radicadas en tal jurisdicción.

En rigor, la afectación financiera del tributo dispuso que la recaudación de este gravamen se distribuya en un ochenta por ciento (80%) con destino al Fondo Provincial de Educación, un diez por ciento (10%) a incrementar los recursos del Fondo para el Fortalecimiento de Recursos Municipales creado por el artículo 42 de la Ley Nº 13.850 y el restante diez por ciento (10%) a los fines de incrementar los recursos del Fondo Municipal de Inclusión Social creado por el artículo 1 de la Ley Nº 13.863. Sin embargo, diversas falencias técnicas resultaron insalvables mediante reglamentación, de manera sólo pudieron ser corregidas mediante el dictado de una nueva ley, resultando en un cambio profundo de diseño finalmente plasmado en la Ley 14.200.

- Imperfecciones e inequidades insalvables mediante reglamentación

A diferencia de los antecedentes en el formato del impuesto en la Argentina, la ley 14.044 reemplazaba la modalidad tradicional de mínimo no imponible por un mínimo exento (de \$3 millones) a partir del cual se calculaban las alícuotas sobre el “valor conjunto” de la transmisión. Sin embargo, el impuesto estaba definido sobre la riqueza adquirida a título gratuito por el beneficiario, de forma que se eximía un monto no alcanzado, haciendo imposible la determinación del impuesto por parte de la autoridad tributaria.

Por otra parte, en el cálculo del tributo, la aplicación de la técnica de mínimo exento que opera de forma excluyente para aquellos que no alcanzan el límite establecido en la Ley, generaba un fuerte salto en la alícuota marginal de la riqueza transferida adicional a dicho límite, al igual que un exacerbado escalonamiento de la alícuota media. Este hecho hubiera provocado fuertes efectos adversos en los contribuyentes, tanto de índole económica, como de comportamiento tributario respecto de los incentivos a subdeclaración de la base.

Por otra parte esta metodología de exención excluyente, al ser aplicada sobre el total de la transmisión generaba desigualdades para herederos de igual fortuna original con distinto número de beneficiarios. Por ejemplo, un único heredero que recibiera un incremento patrimonial gratuito de \$2,9 millones no resultaba alcanzado

por el impuesto; pero sí debía pagarlo cada uno de diez herederos de un patrimonio de \$3,1 millones, a pesar de recibir cada uno un enriquecimiento de \$310.000¹³.

- Hacia la subjetividad del tributo

Sobre la base del impuesto reincorporado en 2010, la ley 14.200 estableció gravar todo enriquecimiento patrimonial a título gratuito que provenga de una transmisión, determinándose entonces la materia imponible como el aumento de riqueza que se hubiera producido sin contraprestaciones de parte del beneficiario, y generándose el hecho imponible en el momento de la transmisión.

En la concepción de impuesto global y personal, se estableció el alcance sobre la totalidad de los bienes recibidos por el beneficiario domiciliado en la Provincia, con independencia del lugar de radicación de los bienes¹⁴, permitiendo la aplicación del pago a cuenta de impuestos análogos aplicados por otras jurisdicciones. De esta forma, tal sujeto queda alcanzado a la alícuota de la Provincia correspondiente a todo su enriquecimiento independientemente de la radicación de los bienes. Por su parte, para el caso de sujetos domiciliados en otras jurisdicciones, éstos deberán pagar a Buenos Aires lo correspondiente a los bienes situados en tal territorio, a los fines de disminuir los incentivos a la elusión por parte de los contribuyentes (a través del cambio de domicilio), como los de las demás jurisdicciones a atraer contribuyentes bonaerenses mediante la exención o no aplicación del gravamen.

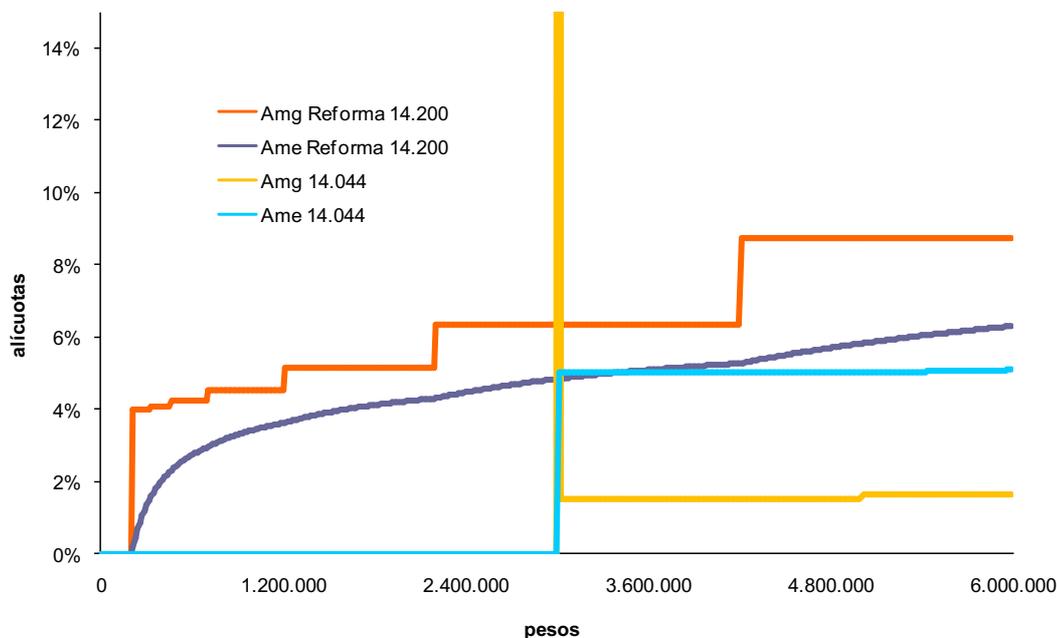
Por otra parte, puede observarse en el siguiente gráfico de alícuotas marginales (Amg) y la alícuotas medias (Ame) o pago efectivo, el quiebre de incentivos marginales que provoca el mínimo exento¹⁵, que para el pago efectivo del impuesto representaba un escalonamiento abrupto desde 0% al 5%.

¹³Existen antecedentes de inconstitucionalidad desde la Suprema Corte sobre hechos de esta naturaleza (fallo 176:339 en el cual se citan otros fallos, si bien algunos con disidencias), en los que se invoca la violación del artículo 16 de la Constitución Nacional, en cuanto a la igualdad de todos los herederos.

¹⁴ Bajo la Ley 14.044, si el beneficiario de la herencia se domiciliaba en la jurisdicción, debía pagar por la totalidad de los bienes heredados a no ser que tales bienes estuvieran gravados en otra jurisdicción, en cuyo caso resultaban eximidos de la obligación bonaerense. De esta manera, el sujeto domiciliado en Buenos Aires no tributaba a la alícuota correspondiente al total de su porción hereditaria, sino a la resultante de una ponderación de las alícuotas aplicadas en diversas jurisdicciones, pudiendo inclusive no pagar el impuesto en ocasión de estar sus bienes situados en una jurisdicción que los eximiera, creándose incentivos a planificar las donaciones o herencias sobre bienes situados en jurisdicciones exentas (competencia fiscal nociva "raceto de bottom").

¹⁵ Debe remarcarse que el mismo efecto genera el Crédito de Impuesto aplicado en el Estate Tax Federal de EEUU, con los conocidos incentivos hacia la subdeclaración y la elusión del impuesto.

ITGB PROVINCIA DE BUENOS AIRES. ESCALA DE ALICUOTAS SEGÚN LEYES 14.044 Y 14.200. EFECTO DEL MÍNIMO EXENTO VS MÍNIMO NO IMPONIBLE).



Fuente: Leyes 14044 y 14.200 (Año 2011)

- Exenciones Objetivas en el impuesto Subjetivo

No obstante, dentro de la subjetividad del tributo, se recogieron determinadas exenciones tanto de los antecedentes históricos como de la experiencia internacional, que recaen sobre ciertos bienes con fuerte incidencia sobre los individuos, con el objetivo de protección del vínculo familiar o de la fuente de sustento de tales unidades económicas (ver fundamentos ley 14.200).

El Código Civil establecía en la familia la base de la sociedad argentina y en consecuencia la exención sobre las viviendas únicas familiares (Bien de Familia) y el Nuevo Código Civil y Comercial generaliza el concepto en la “protección de la vivienda”, y en tal sentido se receptó el espíritu eximiendo estas viviendas (hasta cierto monto de valuación fiscal¹⁶) para mantener la integridad en el seno familiar al momento de la transferencia por causa de muerte, a la vez que amparar la subsistencia de los herederos que convivieran con el causante hasta el momento del hecho imponible.

También se legisló una protección tributaria sobre las pequeñas empresas que resultaran, al menos en alguna medida, un necesario sustento familiar que requiriese

¹⁶ Para el año 2019 se estableció en \$962.000.

seguir siendo explotado, para evitar que el pago del impuesto pudiera ocasionarles interferencias en tal actividad. De esta manera, se eximieron los patrimonios correspondientes a empresas familiares cuya facturación se encontrara dentro de los límites reconocidos como Pymes para el IIB, y en la medida que la empresa continuara en explotación por los herederos. Más tarde, este parámetro se corregiría por un límite de valuación de \$15 millones, y siempre que la los ingresos provenientes de las categorías 1era y 2da del impuesto a las ganancias no superasen los \$400 mil (año 2015)¹⁷.

De tal forma, el enriquecimiento sólo será alcanzado en la medida que el mismo proviniese de más de una vivienda o tal inmueble excediese el valor fiscal determinado; la empresa familiar excediese el límite establecido para una Pyme por la Provincia; y que la porción a recibir excediera el mínimo no imponible (que, para el caso de padres, hijos y cónyuges, estaba fijado en \$200.000¹⁸).

- Corrección teórica e impuesto resultante

Finalmente, una vez realizadas las deducciones y exenciones objetivas sobre el acervo, se obtiene la base imponible de cada donatario o heredero, sobre la que deberá además aplicarse el mínimo no imponible (mencionado en la ley entre las exclusiones para liberar al contribuyente de la obligación formal) en conjunción con la escala de alícuotas progresivas según el enriquecimiento adquirido y el grado de parentesco con el causante, que para el año 2019 se estableció en el siguiente cuadro.

Base Imponible (\$)		Padre, hijos y cónyuge		Otros ascendientes y descendientes		Colaterales de 2° grado		Colaterales de 3° y 4° grado otros parientes y extraños (incluyendo personas jurídicas)	
Mayor a	Menor o Igual a	Cuota fija (\$)	% sobre exced. límite mínimo	Cuota fija (\$)	% sobre exced. límite mínimo	Cuota fija (\$)	% sobre exced. límite mínimo	Cuota fija (\$)	% sobre exced. límite mínimo
0	430.564	0	1,6026	0	2,4038	0	3,2051	0	4,0064
430.564	861.127	6.900	1,6326	10.350	2,4339	13.800	3,2351	17.250	4,0364
861.127	1.722.255	13.929	1,6927	20.829	2,4940	27.729	3,2952	34.629	4,0965
1.722.255	3.444.509	28.506	1,8129	42.306	2,6142	56.106	3,4154	69.906	4,2167
3.444.509	6.889.019	59.728	2,0533	87.328	2,8545	114.928	3,6558	142.528	4,4571
6.889.019	13.778.037	130.453	2,5340	185.653	3,3353	240.853	4,1366	296.053	4,9379
13.778.037	27.556.074	305.023	3,4956	415.423	4,2968	525.823	5,0981	636.223	5,8994
27.556.074	55.112.149	786.643	5,4186	1.007.443	6,2199	1.228.243	7,0212	1.449.043	7,8224
55.112.149	en adelante	2.279.803	6,3802	2.721.403	7,1814	3.163.003	7,9827	3.604.603	8,7840

Fuente: Ley 15.079, art. 54 (año 2019)

¹⁷ Para el año 2019 dichos valores se establecieron en \$17.910.000 y \$478.000, respectivamente.

¹⁸ \$1.120.000 para 2019.

ANEXO B: SÍNTESIS DE LA TRIBUTACIÓN FEDERAL DE LAS TRANSFERENCIAS GRATUITAS DE BIENES EN ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA.

La estructura de esta tributación desde 2012 se compone de un impuesto a las donaciones sobre ciertas transferencias de por vida, y un impuesto sobre la herencia a las transferencias por causa de muerte. También se aplica un impuesto a las transferencias en omisión de generaciones “generation-skipping transfer tax” (para gravar las transferencias a un beneficiario de una generación que se salte, en una o más, la del cedente) ya sea que se las omite directamente o a través de fideicomiso o acuerdos similares.

En la versión actual del impuesto, el correspondiente a las donaciones y a la herencia comparten una exención unificada establecida en un monto de U\$S 5 millones¹⁹ en 2011 por individuo e indexado por inflación. De esta manera, el crédito usado por las donaciones en vida reduce la exención disponible para compensar el valor de la herencia del difunto²⁰. A su vez, se permite la portabilidad de la exención entre esposos, de forma tal que la exención no utilizada por uno de ellos puede ser aprovechada por la pareja sobreviviente.

También la tabla de alícuota se encuentra unificada para las donaciones y herencias, con una alícuota máxima de 40% para las transferencias superiores a \$ 1 millón, la que, en virtud de la existencia de un crédito fiscal superior en más de 5 veces tal intervalo alícuotario, genera que todas las transferencias efectivamente gravadas lo estén a la alícuota máxima.

El “generation-skipping transfer tax” se aplica tanto a las donaciones como a las herencias aunque con un nivel de exención equivalente al de este último en el año de la transferencia y utilizando su alícuota máxima de manera uniforme independiente del monto transferido.

Estate Tax

En particular al Estate Tax, éste grava la transferencia del patrimonio de un difunto que es ciudadano o residente de los Estados Unidos. El patrimonio gravable se determina deduciendo del valor del patrimonio bruto del causante las deducciones previstas en el Código. Después de aplicar las tasas del gravamen para determinar una cantidad tentativa de impuesto de sucesión, ciertos créditos se restan para determinar el pago definitivo.

¹⁹ Este monto de exención equivalente es el resultado de contemplar el patrimonio equivalente al monto que está permitido aplicar como crédito de impuesto (“unified credit”). Por ejemplo, los U\$S 5 millones mencionados para 2011 y 2012 se corresponden con el crédito fiscal de U\$S 1.730.000 establecido para esos años y la escala de alícuotas vigente en ese entonces (Marginal máxima del 35%, y efectiva para U\$S 5 millones de 34.6%).

²⁰ Si bien este mecanismo está ideado para que el individuo quede finalmente alcanzado por la alícuota correspondiente al total de transferencias recibidas a lo largo de toda su vida, como se verá más adelante, al superar el monto de exención el valor del tramo de transferencia alcanzada por la alícuota máxima, todas las transferencias por casusa de muerte gravadas, lo estarán a la alícuota máxima.

- La determinación del Acervo

El patrimonio bruto de un difunto incluye el valor a la fecha de fallecimiento de todos los bienes, reales o personales, tangibles o intangibles, en cualquier lugar, generalmente a valor de mercado. El patrimonio bruto incluye no sólo los bienes del difunto, sino también otras propiedades en las que tenía un interés lucrativo en el momento de su muerte, como así también bienes respecto de los cuales el difunto tenía, en el momento de la muerte, el derecho a determinar quién tendrá la propiedad beneficiaria. Asimismo, se incluyen ciertas transferencias hechas por el difunto antes de su muerte, incluyendo: diversos regalos hechos dentro de los tres años anteriores (presunción de adelanto de herencia); aquellas transferencias que surten efecto al morir (seguros de vida hacia los beneficiarios de la herencia), etc.

- Beneficios para empresas

Sin embargo, existen ciertos tratamientos preferenciales respecto de las valuaciones de empresas o negocios familiares que operan como deducciones. En efecto, un albacea puede elegir valorar para propósitos de impuestos de sucesión ciertos "bienes inmuebles calificados" usados en empresas familiares relacionados con la agricultura u otro comercio o negocio, a su valor de uso corriente, en lugar de su valor libre de mercado. La reducción máxima permitida en el valor de dicha propiedad ascendía en 2015 a U\$S1,1 millones, producto de la indexación por inflación establecida desde su implementación en 1997, y puede ser utilizada en la medida que esta empresa familiar hubiese estado en funcionamiento al menos 5 de los 8 años previos a la muerte del causante, y siempre que los descendientes mantengan su funcionamiento hasta 10 años posteriores a la sucesión, en cuyo caso contrario se realizará el ajuste sobre tal valuación y el consecuente impuesto correspondiente. Por su parte, también se permite el pago del impuesto correspondiente a esta parte del patrimonio en hasta 14 años, siempre que el valor correspondiente a esta empresa familiar represente al menos el 35% del total del patrimonio gravable. Sobre este financiamiento se aplicará un interés preferencial del 2% sobre los primeros U\$S 1.5 millones (correspondiente con la indexación de U\$S 1 millón del año 1997), mientras que el valor excedente financiado lo será a una tasa equivalente al 45% de la aplicada a los pagos generales atrasados de este tributo.

- Deducciones para el cónyuge

En general, las transferencias entre esposos nacionales no resultan gravadas, al permitirse la deducción de la "qualified terminable interest property", definidas como aquellas en las que el cónyuge sobreviviente tiene derecho a todos los ingresos de la propiedad o a su uso durante su vida, y sobre las cuales nadie más tiene el poder de designar ninguna parte de la propiedad a otra persona.

- Otras deducciones. La deducción de los tributos estatales

Las otras deducciones permitidas se refieren a las dirigidas a la caridad, gastos de determinación del patrimonio; gastos funerarios y, de particular interés para este trabajo, aquellas deducciones correspondientes a los impuestos análogos pagados en los Estados.

En efecto, a raíz de los cambios implementados por la “Economic Growth and Tax Relief Reconciliation Act” de 2001, se modificó la relación de imputación entre los impuestos estatales y el federal, reemplazando el pago a cuenta del impuesto estatal aplicado sobre el límite de exención federal, por una deducción en la base del impuesto Federal del pago del impuesto subnacional. El impacto de tal reforma, no sólo redujo el porcentaje de coparticipación implícito (pues la compensación del pago del impuesto estatal se redujo desde 100% hasta cerca del 35%), sino que también resulta en un aumento de la incidencia del tributo (Ver Maguire (2012)).