



Autores: Kalemkerian, Fernando Carlos

Título: Ley aplicable y devengo en el impuesto sobre las sucesiones. Estudio comparado de los ordenamientos Español y Argentino.

Klemkerian, F. C. (2013). Ley aplicable y devengo en el impuesto sobre las sucesiones. Doi: Thomson Reuters: AR/DOC/2326/2013

Documento disponible para consulta y descarga en la Biblioteca Digital y Repositorio Institucional de la Suprema Corte de Justicia de Buenos Aires. [<http://repositorio.scba.gov.ar>]
Consultas a repositorio@scba.gov.ar



Esta obra está bajo licencia 2.5 de Creative Commons Argentina. Atribución-No comercial-Sin obras derivadas 2.5

LEY APLICABLE Y DEVENGO EN EL IMPUESTO SOBRE LAS SUCESIONES. ESTUDIO COMPARADO DE LOS ORDENAMIENTOS ESPAÑOL Y ARGENTINO.

Por Fernando Carlos Kalemkerian*

I. Introducción. El concepto de devengo.

Como puede apreciarse a partir de la misma lectura del título del presente trabajo, nos hemos tomado la licencia de echar mano de un término que no es propio de nuestro derecho tributario.

En efecto, el “devengo” del tributo no es una noción que la literatura jurídico-tributaria nacional, - nos animaríamos a decir, que la doctrina Latinoamericana en general -, asocie con el momento de perfeccionamiento del hecho imponible, y por consiguiente, de nacimiento de la obligación tributaria, pese a que sí ha sido utilizado con un sentido de atribución temporal, aunque más acotado. Así, entre nosotros, el concepto se vincula con el criterio de imputación temporal de las rentas al período fiscal en la Ley del Impuesto a las Ganancias, cuya regulación positiva introduce el término “devengado” – aunque sin definirlo.

En la doctrina española, por el contrario, el momento preciso de nacimiento de la obligación tributaria ha recibido desde un principio esta denominación. El pensamiento de SAINZ DE BUJANDA es un excelente ejemplo de ello: *“La obligación tributaria nace al producirse el hecho imponible. Ahora bien, supuesto que este último tiene siempre una cierta duración, el problema estriba en saber el criterio adoptado por el legislador para determinar el momento preciso en que se entiende que se ha producido el hecho imponible. En nuestro derecho, este momento se conoce con el nombre de devengo. Devengo del impuesto es, pues, expresión equivalente a la de momento de realización del hecho imponible, lo que es igual al de nacimiento de la obligación tributaria”*¹.

Con esta introducción no queremos decir, por supuesto, que nuestros autores se hubieran desentendido de este aspecto, indisolublemente vinculado al elemento temporal del hecho imponible, cual es el momento en que éste se considera efectivamente producido, sino tan sólo que no se ha reservado un término específico para designarlo. Por otra parte, en más de una oportunidad, el legislador de nuestro país, - al igual que el ibérico - no se ha conformado con suministrar la descripción del hecho imponible, sino que ha precisado el momento en que el mismo ha de considerarse perfeccionado, como lo demuestra el propio Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes, que será objeto de análisis, y que considera producido el hecho imponible, en el caso de las transmisiones por causa de muerte, en el momento de fallecimiento del causante, pese a que ello no reciba en la ley o en la doctrina la denominación de “devengo”.

La importancia de este momento temporal resulta indudable, en cuanto indicaría la oportunidad en la que, realizado el hecho imponible, tiene lugar el nacimiento de la obligación tributaria, y por ende el punto de arranque de importantes consecuencias, como la determinación de la ley aplicable, el inicio del cómputo de la prescripción, o la aplicabilidad de las infracciones formales o materiales, entre otras.

Es posible que la misma fuerza de las palabras, el hecho de que, como se dijera, se cuente en la doctrina española con un término específico, hubiera llevado a un análisis más profundo de esta cuestión. Y esta circunstancia, sumada a la coincidencia de la legislación de aquel país y la nuestra, en punto, precisamente, al momento en que

* Abogado, Especialista en Derecho Tributario, docente de la materia Derecho Tributario y Aduanero de la Universidad Nacional del Sur.

¹ SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *“Lecciones de Derecho Financiero”*, Facultad de Derecho Universidad Complutense, Sección de Publicaciones, octava edición, Madrid, 1990, pág. 200.

ambas normativas consideran producido el hecho imponible en el impuesto sucesorio, es lo que justifica el tratamiento comparativo que abordamos en este trabajo.

La separación conceptual del momento exacto en que el hecho imponible se considera perfeccionado, que tan profusamente ha estudiado la doctrina española, permite ver que en ocasiones, cuando este “devengo” del tributo viene establecido por el legislador, contradice la misma definición del hecho imponible. Y si bien en ciertos casos es posible una interpretación conciliadora, no lo es en todos ellos.

Creemos que los futuros estudios sobre este tema deberían hacerse cargo de esta suerte de incongruencia cuyo completo abordaje excedería el acotado propósito de este trabajo. Sucede que si el devengo constituye el preciso momento en que el hecho imponible debe considerarse producido, evidentemente forma parte de su aspecto temporal, y por ende, lógicamente, del mismo hecho imponible. No podría, en virtud de su misma definición, revestir carácter anterior o posterior. Sin embargo, la *praxis* demuestra que ello no siempre es así, desde que en ocasiones la misma Ley lo ubica ora con posterioridad, ora con anterioridad al verdadero momento de realización del hecho imponible tal como viene definido este último, lo que lleva preguntarse cuál sería en tal caso el criterio de distinción con los anticipos o pagos a cuenta, o con el diferimiento de la exigibilidad, como conceptos netamente diferenciados del devengo.

La duda es entonces, si el devengo forma parte del hecho imponible, o es otra cosa, independiente del mismo, en cuyo caso habría de reír su definición. Ello lleva también a preguntarse si tiene sentido como herramienta de técnica legislativa que el legislador introduzca, amén de la descripción del hecho imponible, su devengo, o el momento en que se debe considerar perfeccionado, pese a que no se lo llame de ese modo, como ocurre en nuestro país; en particular, teniendo en cuenta que si lo pretendido es retrasar o adelantar su pago, se dispone, como hemos visto, de otros mecanismos, tal vez más adecuados que señalar un momento de perfeccionamiento del hecho imponible que se da de patadas con su propia definición.

Ahora bien, dentro de los inconvenientes a que puede dar lugar la discordancia señalada, se encuentra el vinculado con la ley aplicable de acuerdo con el nacimiento del hecho imponible, aspecto sobre el que centraremos en especial nuestra atención.

El impuesto sucesorio, y la forma en que se resuelve la cuestión de su devengo, es un claro ejemplo de que las dificultades a las que venimos haciendo referencia. Quizás las consecuencias prácticas en este impuesto no resulten tan graves – lo no quiere decir que no las haya- y eso podría explicar que no hubiera desatado tanto debate. Pero es, sin dudas, un caso más del desajuste que puede existir entre el devengo y el hecho imponible.

Con el propósito de ilustrar sobre esta cuestión, comenzaremos por un fugaz repaso por los sistemas de adquisición hereditaria, así por las clases de impuesto sucesorio recogidas en la normativa fiscal comparada, para finalmente ocuparnos del devengo y su relación con la problemática de la ley aplicable.

II. Los sistemas de adquisición hereditaria. La aceptación de la herencia.

Tradicionalmente se han distinguido dos sistemas en punto a la adquisición de la herencia. En el derecho romano, la transmisión y adquisición de la herencia se producía merced a la aceptación por parte del heredero, tanto expresa como tácita, aunque cuenta con efecto retroactivo al momento del deceso. En el sistema denominado germánico, la transmisión sobrevenía *ipso iure*, sin perjuicio de la eficacia retroactiva de la eventual repudiación. Este último, implica una simultaneidad entre los momentos conceptualmente distintos de apertura, delación y adquisición de la

herencia. En el primer sistema – aunque al parecer no exclusivamente –, aparece a primera vista el inconveniente de la herencia yacente, que tantas dificultades originara, y que llegó a considerarse una *res nullius*, o hasta una persona jurídica².

Como expone ROCA SASTRE, refiriendo a la situación de herencia yacente: “*se reputa como no acaecida una vez que haya tenido lugar la aceptación, pues se considera que el heredero, una vez que haya aceptado, ha sido heredero desde el momento mismo de la delación. Por tanto, todo se produce como si no hubiera interrupción. Es la norma de retroacción de la aceptación de la herencia, fundamental en el sistema romano*”³.

Tanto el derecho argentino como el español, – sin perjuicio de que la discusión no se encuentra del todo cerrada –, han seguido las aguas del derecho romano. Como en toda la legislación contemporánea, el heredero no se encuentra compelido a aceptar la herencia, a diferencia del derecho romano, con excepción de los *heredes extranei voluntarii*, que podían aceptarla o repudiarla. Por otra parte, tanto en la ley argentina como en la española, opera la retroacción al momento de fallecimiento del causante a la que nos hemos referido.

En artículo 3282 del Código Civil Argentino dispone que “*La sucesión o el derecho hereditario, se abre tanto en las sucesiones legítimas como en las testamentarias, desde la muerte del autor de la sucesión, o por la presunción de muerte en los casos prescriptos por la ley*”. En la nota a dicho artículo, Vélez se encargó de aclarar que “*la muerte, la apertura y la transmisión (adquisición) de la herencia se causan en el mismo instante. No hay entre ellas el menor intervalo de tiempo; son indivisibles*”.

Por eso es que se juzga que los herederos suceden inmediatamente al difunto, sin ningún intervalo de tiempo y como efecto retroactivo al día de la muerte del autor de la sucesión (art. 3415 Cód. Civ. Arg). Más aún, el heredero, aunque fuese incapaz o ignorase que la herencia se le ha deferido, es, sin embargo, propietario de ella, desde la muerte del autor de la sucesión (art. 3420 Cód. Civ. Arg.).

ZANNONI, entre nosotros, brinda una explicación a esta solución, que remite al problema de la herencia yacente, ya advertido por los jurisconsultos romanos: “*Mediante esta atribución jurídica se reputa que el patrimonio del causante no ha dejado de tener titular en ningún momento, o, lo que es lo mismo, que los bienes no se han tornado, por efecto del fallecimiento, en bienes sin dueño o titular (res nullius), con toda la secuela de consecuencias que ello aparejaría*”⁴.

De acuerdo con el artículo 3341 del mismo Código Civil Argentino, en congruencia con las disposiciones anteriores, el efecto de la aceptación se remonta al día de la apertura de la sucesión, sin ser del todo satisfactorias las explicaciones en torno a cuál es en puridad el efecto de la aceptación, pese a que la mayor parte de la doctrina nacional pone de relieve la adopción del sistema romano de adquisición que la presupone.

De modo análogo a lo que acabamos de ver, el Código Civil Español dispone en el artículo 657 que “*los derechos a la sucesión de una persona se transmiten desde el momento de su muerte*”. Por su parte, el artículo 661 establece

² PUIG BRUTAU, siguiendo a HANS KRELLER (*Romisches Privatercht*, Viena 1950, pág. 252) señala que algunos juristas clásicos ya habían resuelto el problema teórico de quién es el sujeto de derecho de la herencia yacente y daban efecto retroactivo al acto de aceptación, quedando atribuida al heredero desde el momento de la delación. Sin embargo, la opinión de Juliano recogida en el texto de la Instituta, en el sentido de que *personae vicem sustinet, non heredis futuri, sed defuncti*, ha sido utilizada para construir la herencia yacente como persona jurídica (PUIG BRUTAU, José, *Fundamentos de Derecho Civil*, tomo V, Segunda Edición, Vol. I, Bosch, Casa Editorial, Barcelona 1957, pág. 177).

³ ROCA SASTRE, Ramón, “*Estudios de Derecho Privado*”, vol. II, Madrid, 1948, pág. 6.

⁴ ZANNONI, Eduardo, “*Manual de Derecho de las Sucesiones*”, Ed. Astrea, 1980, pág. 20.

que “los herederos suceden al difunto por el solo hecho de su muerte en todos sus derechos y obligaciones”. Los efectos de la aceptación, por otra parte, se “retrotraen siempre al momento de la persona a quien se hereda” (art. 989 Cód. Civ. Esp.).

Resulta interesante el análisis que ha realizado la doctrina de este país en torno a la eficacia y alcances de la aceptación. Según ROCA SASTRE: “mientras el heredero llamado no acepta la herencia a su favor diferida, no es heredero ni siquiera provisional; a lo más cabría calificarle de heredero electo. Por el mero hecho de la delación, el llamado a ser heredero sólo adquiere automáticamente aquel derecho a ser efectivamente heredero mediante la aceptación, de no preferir repudiarlo; es el llamado *ius delationis*”⁵. LACRUZ BERDEJO, por su parte, rechaza enérgicamente que pueda hablarse de “heredero” respecto del llamado a la herencia, pese a que así lo denominen impropriamente algunos artículos del Código Civil Español (conf. arts. 1001, 1004, 1005, 1012, etc). De acuerdo con este autor, siquiera podría hablarse de un carácter provisional, puesto que el Código desconoce esta figura⁶.

En la doctrina nacional, ZANNONI, considera adecuado distinguir entre la titularidad de la vocación y la titularidad de la herencia. El llamado tiene, frente a sí, una opción: el derecho de escoger entre aceptar o renunciar a la herencia. Mientras no lo ejerza, se mantiene una situación objetiva de herencia provisionalmente no aceptada. Durante el período de herencia no aceptada no existe, estrictamente, titular de la herencia -aunque se lo pretenda indeterminado, como lo señala la doctrina en general-, sino titular de la vocación hereditaria. La titularidad de la herencia recién se adquiere, aunque con efecto retroactivo, con la aceptación y por efecto de la vocación⁷.

III. De los sistemas de impuesto sucesorio.

Como es sabido, el derecho comparado ilustra acerca de dos grandes sistemas en lo que respecta a este gravamen. En el primero de ellos, el tributo recae sobre el caudal relicto, aplicándose la alícuota sobre la totalidad del haber hereditario, independientemente de la adquisición de cada heredero. El caso paradigmático es el de los derechos inglés (*Estate Duty*) y estadounidense (*Estate Tax*). En el segundo sistema, el impuesto recae sobre la adquisición o participación de cada causahabiente. Es el adoptado, por ejemplo, en el derecho francés (*droit de mutation par deces succession*) o el alemán (*erbschaft und schenkungsteuer*), y el que incorporan tanto el vigente en España como el recientemente reestablecido en la República Argentina. En este último país, sólo existió una experiencia legislativa en la Provincia de Buenos Aires, en el año 1923, en virtud de la cual la tasa se graduaba en función del patrimonio total dejado por el causante, que fue tachada de inconstitucional por la Corte Suprema de Justicia de la Nación⁸.

El fundamento del impuesto es muy diferente en ambos sistemas. En el primero de ellos, se encuentra principalmente en la tutela jurídica que el Estado presta a la transmisión hereditaria. En el segundo caso, se funda en la capacidad contributiva del heredero.

⁵ ROCA SASTRE, Ramón, en sus anotaciones a KIPP, “*Derecho de Sucesiones*”, t. I, 1ra. Edición Barcelona 1951, pág. 286.

⁶ LACRUZ BERDEJO, en las anotaciones al “*Derecho de Sucesiones*” de BINDER, Barcelona 1953, citado por PUIG BRUTAU, José, “*Fundamentos de Derecho Civil*”, tomo V, Segunda Edición, Vol. I, Bosch, Casa Editorial, Barcelona 1957, pág. 169.

⁷ ZANNONI, ob. cit. pág. 21.

⁸ Corte Suprema de Justicia de la Nación, autos: “*DRYSDALE, Juana de Malbrán y otros c/PROVINCIA DE BUENOS AIRES*”, del 18 de noviembre de 1927, Fallos, 149:417.

Frente a los sistemas puros, existen algunas situaciones intermedias, como en el derecho italiano (*l'imposta sulle successioni e donazioni*), dado que éste participa en parte del sistema de caudal relicto y en parte del de adquisición individual, aplicándose además de la tarifa general sobre totalidad del patrimonio neto – sistema caudal relicto– una segunda tarifa correctora, propia de la segunda modalidad.

La estructura de un impuesto sobre las hijuelas demuestra que el legislador no pretende gravar el acto de transmisión en sí, sino el incremento patrimonial de herederos, legatarios o donatarios⁹, cuestión que dejamos aclarada en tanto guarda relación con el momento en que consideramos se configura el hecho imponible que la ley pretende aprehender, conforme veremos luego.

IV. Del criterio de aplicabilidad temporal de la norma tributaria. El devengo.

La doctrina se remite tradicionalmente al concepto de devengo para la determinación del criterio de aplicabilidad temporal de las normas tributarias. Este concepto es referido tanto a los tributos instantáneos, como el que es objeto de análisis, cuanto a los denominados periódicos. Ejemplificando precisamente con el impuesto sobre las sucesiones, se ha dicho que: *“En los tributos instantáneos la situación que contempla su hecho imponible se agota o concluye en el momento de su realización, de manera que su iter temporal es fácilmente determinable, como lo es su comienzo y su final. Es lo que acontece con el fallecimiento de una persona, que da lugar a la adquisición de sus bienes por los herederos, situación que está sujeta al ISD. (...) relacionado con el aspecto temporal del hecho imponible está el momento del nacimiento de la obligación tributaria que se produce cuando la ley considera realizado el hecho imponible, momento al que se denomina devengo del tributo, tal y como se indica en el artículo 21 de la LGT. Pero, precisamente, dada la diversa dimensión temporal de las situaciones contempladas en los diferentes hechos imponibles, la ley ha de establecer en cada uno de ellos el momento en que se consideran realizados y se produce, por tanto, el devengo del tributo. Cuando el hecho imponible es instantáneo el devengo se establece en alguno momento de la realización del mismo suficientemente significativo (el ISD, del ejemplo anterior, se devenga en el momento del fallecimiento del causante)”*¹⁰. Más adelante expresamos nuestro punto de vista, contrario a la idea de que el fallecimiento del causante pueda considerarse válidamente como el momento de la realización del hecho imponible.

Amén de servir de base para el criterio temporal de aplicación de la norma, el devengo ha sido utilizado como parámetro en la jurisprudencia constitucional española, para distinguir entre retroactividad auténtica o *stricto sensu* y retroactividad impropia, sobre lo que más adelante volveremos.

No obstante lo dicho sobre la importancia asignada al devengo en lo que respecta al criterio de temporalidad de las normas tributarias, en los últimos tiempos viene siendo objeto de fundadas críticas. Seguimos en este punto la tesis doctoral elaborada por ANA BELÉN MACHO PÉREZ¹¹, quien sostiene, en criterio que compartimos, que no resulta válido para determinar la aplicabilidad temporal de todas y cada una de las normas tributarias, con

⁹ JARCH, Dino, *“Finanzas Públicas y Derecho Tributario”*, Editorial Cangallo, 2º reimpresión de la 1º edición, 1993, pág. 732.

¹⁰ MENDEZ MORENO, Alejandro, *“Derecho Financiero y Tributario Parte General. Lecciones de Cátedra”*, Lex Nova, Thomson Reuters, 13ª. Edición, 2003, pág. 189.

¹¹ MACHO PÉREZ, Ana Belén *“El Principio de irretroactividad en derecho tributario”*[Recurs electrònic] / Tesis que presenta Ana Belén Macho Pérez bajo la dirección de la Prof. Dra. Antonia Agulló Agüero, Publicación [Barcelona : Universitat Pompeu Fabra] , DL 2005, pág. 324.

independencia de su contenido. Esta regla, prosigue la autora, se manifiesta inadecuada en el ámbito de las normas tributarias de carácter procedimental; pero también en relación con las normas que regulan obligaciones tributarias distintas a la principal (intereses de demora, recargos, etc.), así como la extinción de las obligaciones tributarias. Por ello, concluye en que la regla del devengo debe limitarse, como criterio supletorio de aplicabilidad temporal, a las normas tributarias sustantivas que regulan el hecho imponible (o presupuesto de hecho del tributo) y la obligación tributaria principal, y ni siquiera a todas ellas. Pese a que la crítica efectuada a este concepto aparece conectada en el mencionado trabajo con supuestos diversos al que analizamos en esta oportunidad, tiene la virtud para nosotros de resaltar la posible discordancia entre el sustrato fáctico seleccionado por el legislador al establecer el devengo de la norma, y el verdadero momento de configuración del hecho imponible, que pueden no coincidir.

V. El sistema adoptado por las leyes del Impuesto. Evolución en la República Argentina. La doctrina de la exteriorización.

Tanto la ley española como, - en nuestro país - , la vigente en la Provincia de Buenos Aires, se refieren a la fecha de deceso del causante como momento de configuración del hecho imponible. Pero es de destacar que en el caso de esta última, se observa una interesante evolución respecto de la legislación existente años atrás. Cabe recordar que, en la República Argentina, la Ley 21.282 del año 1976, derogó el impuesto a la transmisión gratuita de bienes vigente en la Capital Federal y territorios nacionales y dispuso que el Ministerio del Interior requiriese a las jurisdicciones provinciales la derogación de los tributos locales que gravaran las transmisiones gratuitas de bienes. Más de treinta años tuvieron que transcurrir para que el impuesto fuera reimplantado en nuestro país, aunque por el momento tan sólo en la Provincia de Buenos Aires. Dicha provincia lo reintrodujo en el año 2010, mediante la Ley 14.044, pero la Ley 14.200 (B.O. 24/12/2010) dispuso su entrada en vigor recién a partir del 1º de enero del año 2011.

Repasando los antecedentes de este tributo de larga tradición en la República Argentina, podemos observar en el viejo impuesto a las herencias, vigente en la Capital Federal y Territorios Nacionales, regulado por la Ley 11.287 de 1923, que el hecho imponible estaba descrito en su artículo 1, como *“Todo acto realizado ante la autoridad de los jueces o ante los escribanos de registros que exteriorice la transmisión gratuita por causa de muerte, anticipo de herencia o donación de bienes, muebles o inmuebles, créditos, valores etc., etc. (...)”*. En la Provincia de Buenos Aires, la Ley 4350 de 1935, del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes para el año 1936, aludía a *“todo acto realizado judicialmente o por instrumento público que exteriorice la transmisión gratuita de bienes por causa de muerte, anticipo de herencia, o donación de bienes de cualquier naturaleza existentes en el territorio de la Provincia”*.

Sin perjuicio de la referencia de esta vieja normativa a la “exteriorización” en general hubo coincidencia doctrinaria en punto a que el aspecto objetivo del hecho imponible estaba constituido por el enriquecimiento obtenido por el sujeto pasivo. Así, GIULIANI FONROUGE señalaba que *“La inscripción en los registros, el pedido de posesión material de los bienes a las autoridades judiciales, la solicitud de protocolización de ciertos actos jurídicos, no son más que modalidades puramente exteriores, aparentes, que permiten al Estado conocer la existencia de la herencia y percibir el tributo, pero jamás ellas pueden constituir el objeto del impuesto”*¹².

¹² GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes*, Ed. El Ateneo, Bs. As. 7

Ello pese a que el modo de redacción de la ley impositiva pudiera haber dado lugar a dudas - no por cierto infundadas - . Sucedió lo comentado por JARACH, en el sentido de que, en la ley vigente en el orden nacional, la naturaleza de impuesto sobre el hecho económico del enriquecimiento individual por cada hijuela, donación o legado estaba disfrazada a través de una norma que se inspiró en la llamada doctrina de la exteriorización¹³. Lo mismo ocurría en la Provincia, aunque luego fue corregido por las leyes posteriores.

El concepto de exteriorización - que no se halla reproducido en la actual redacción de la ley del impuesto a la transmisión gratuita de la Provincia de Buenos Aires - apareció en la legislación para solucionar, precisamente, el problema de la ley aplicable y el inicio del curso de la prescripción, y como reacción a la noción de la jurisprudencia por entonces dominante en el sentido de que la ley que habría de regir es la vigente al tiempo de operarse el fallecimiento del causante, en virtud de lo dispuesto por los artículos 3282, 3410, 3418, 4319, y cctes. del Código Civil Argentino. Si lo gravado era la transmisión hereditaria, y ello tiene lugar de pleno derecho, en el mismo instante de la muerte del *de cuius*, parecía lógico, de acuerdo con la jurisprudencia, que la ley aplicable fuera aquella que estuviera en vigor en ese momento. De allí que el legislador introdujera el concepto de exteriorización para aventar este criterio.

Determinado así el *dies a quo* para la aplicabilidad de la ley del tributo en el momento en que la transmisión hereditaria fuera exteriorizada por alguno de los medios contemplados en la legislación - lo que fue entendido como una aplicación retroactiva de la ley -, hubo de aclararse que lo gravado por el impuesto no era, sin embargo, aquella exteriorización, sino la transmisión misma, que nunca pudo haber sido reemplazada por este aspecto, meramente formal, como objeto del impuesto. Así, lo resuelto por aquel entonces por la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires¹⁴.

Como habíamos anticipado, en esta Provincia, tanto en la reforma de 1947 al impuesto a la transmisión gratuita de bienes, mediante la Ley 5125, como en el primer Código Fiscal, elaborado sobre la base del Anteproyecto de Dino Jarach, y sancionado mediante la Ley 5246 de 1948, el objeto del impuesto se independizó de la exteriorización en la descripción del hecho imponible.

El Título III del Libro II de este último Código, en su artículo 114, establecía que la ley impositiva aplicable sería la que rigiera en el momento en que la transmisión gratuita se exteriorice en la Provincia. Se consideraba que existía exteriorización sólo en determinados casos, como la recepción por la Dirección General de la declaración jurada, la vista de las diligencias de inventario y avalúo y de todas las actuaciones que pudieran afectar la determinación impositiva, que debía otorgarse obligatoriamente, o bien la determinación de oficio por parte de la Dirección.

La legislación provincial dijo sin rodeos lo que su antecesora, y la ley vigente para la Capital Federal y Territorios Nacionales pretendieron introducir de modo más solapado. De acuerdo con la opinión de JARACH, aquella ubicó las cosas en su realidad jurídica, eliminando los disfraces¹⁵. La inocultable intención del legislador fue la de alcanzar aquellas sucesiones en las que el causante había fallecido con anterioridad a la vigencia de la norma, pero

1937, pág. 95.

¹³ JARACH, Dino *Curso Superior de Derecho Tributario, Versión Taquigráfica del Curso dictado en el año 1957*, Ed. Liceo Profesional Cima, Bs. As. 1958, pág. 404.

¹⁴ Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires “*Botto de Cogliatti c/ Dirección General de Escuelas*” causa 21.280, J.A., t. 44, pág. 876.

¹⁵ JARACH, Dino, ob. cit. pág. 407.

donde los actos realizados por los herederos, poniendo de manifiesto dicha transmisión, habían ocurrido con posterioridad.

Desechada la exteriorización como aspecto objetivo del impuesto - que de acuerdo con la doctrina lo transformaría en un tributo cercano a los impuestos de registro¹⁶ - el régimen vigente en la Provincia de Buenos Aires, tal como lo habíamos señalado, considera operada la transmisión y producido el hecho imponible, tratándose de herencias o legados, en la fecha de deceso del causante (art. 314 inc. 1 del Código Fiscal).

Debido al extenso intervalo de ausencia del impuesto, con su reintroducción, como es de suponer, surgió la duda en torno a la aplicabilidad de la ley que habría de regir las transmisiones hereditarias, de acuerdo con la fecha de fallecimiento del *de cuius*. En particular, si se encontraban alcanzadas por el impuesto las transmisiones operadas cuando el causante había fallecido con anterioridad a su vigencia.

El desarrollo doctrinario en torno a este punto es todavía muy escaso, debido a lo reciente de la legislación. Sin embargo, parece existir cierto consenso en que la fecha de fallecimiento determina la ley aplicable. Así, interpretando el citado artículo 314 inc. 1) del Código Fiscal vigente, se ha dicho que: *“La ley bajo análisis ha adoptado como sistema de imposición para las transmisiones por causa de muerte el acaecimiento del deceso, con lo cual resulta aplicable la ley vigente al momento de la muerte del causante, y no la vigente en el momento de la exteriorización de la transferencia”*¹⁷. Es también la opinión del propio Organismo Recaudador frente a consultas formuladas¹⁸. Nosotros mismos sostuvimos este criterio en otra oportunidad, desde que la transmisión no se halla subordinada a un acto posterior, como sucedía en la legislación anterior¹⁹. Sin embargo, un nuevo análisis sobre el tópico impone abandonar esta idea, tal como será desarrollado en el siguiente apartado.

Y es que el rechazo de la consideración de la exteriorización como aspecto objetivo del hecho imponible, - con lo que estamos de acuerdo - , no debe conducir, necesariamente, a ubicar el origen de este último en la fecha de fallecimiento del causante.

VI. El hecho imponible en el impuesto sucesorio. La aceptación de la herencia. Inconveniencia del criterio del devengo para la determinación de la ley aplicable.

Congruente con el que ha sido siempre el sistema de nuestra Ley, es decir, - y tal como hemos visto - , aquel que grava el enriquecimiento individual por cada hijuela, legado o donación, por oposición a aquel que considera el acervo total dejado por el causante, el objeto del impuesto consiste en el enriquecimiento experimentado por el sujeto pasivo.

No se trata en rigor tampoco de la mera transmisión, porque no estamos frente a un impuesto indirecto que grave determinada circulación de riqueza como manifestación de capacidad contributiva. Lo gravado es, precisamente, el aumento de riqueza del contribuyente por efecto de la transmisión a título gratuito.

El Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, en su actual redacción considera alcanzado por el impuesto *“todo aumento de riqueza obtenido a título gratuito como consecuencia de una transmisión o acto de esa*

¹⁶ JARACH, Dino, ob. cit. pág. 404.

¹⁷ BERTAZZA, Humberto J. NICOLINI, Juan C: *El "nuevo" impuesto a la transmisión gratuita de bienes en la Provincia de Buenos Aires*, Publicado en: La Ley, Práctica Profesional 2009-105, 78.

¹⁸ Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. Informe N° 14/2012.

¹⁹ KALEMKERIAN, Fernando *“Impuesto a la transmisión gratuita de bienes de la Provincia de Buenos Aires”* publicado en La Ley, DJ/07/12/2011/97.

naturaleza (...)” (art. 306).

Así, la formulación legal actual parece haber recogido la crítica de JARACH a la antigua ley bonaerense en el sentido de “*no poner de relieve claramente que el hecho imponible no es la transmisión en sí, sino más bien el resultado de la transmisión, o sea el enriquecimiento que obtiene cada heredero, legatario o donatario*”²⁰.

Idéntica orientación es la que desde hace tiempo se encuentra presente en la legislación española. La Ley 29/1987 de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones²¹ grava “*los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas*”. De acuerdo con la doctrina de ese país, la sujeción al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones requiere una adquisición de bienes y derechos que suponga un incremento patrimonial y que traiga causa de alguno de los títulos o negocios jurídicos fijados en la Ley²².

Ahora bien, tanto la ley española, como el actual Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, han situado el devengo del impuesto en la fecha de fallecimiento del causante, en lo que respecta a las transmisiones por causa de muerte.

Desde nuestro punto de vista, se reproduce aquí el inconveniente al que hacíamos referencia, en orden a la falta de coincidencia entre la plataforma fáctica seleccionada por el legislador tributario al establecer el devengo y el verdadero momento de configuración del hecho imponible. De este modo, creemos se torna cuanto menos inconveniente situar el devengo en esa oportunidad, o utilizar dicho devengo como criterio de aplicabilidad temporal de la norma.

Lo que venimos diciendo se vincula con los sistemas de adquisición de la herencia a los que no hemos referido. Hemos visto que en el sistema romano, adoptado por ambas legislaciones, la transmisión y adquisición de la herencia se produce merced a la aceptación por parte del heredero, tanto expresa como tácita. La eficacia retroactiva es, si se quiere, una ficción del legislador civil, para dar solución al problema de la herencia yacente. Pero la verdadera disponibilidad económica, desde una óptica que respete el principio de capacidad contributiva y, precisamente, aquella realidad económica involucrada, se encuentra presente una vez que el heredero ha aceptado la herencia y se ha producido por tanto la adquisición, si es que lo que se pretende gravar en este impuesto es, en palabras de TEJERIZO LOPEZ, la capacidad económica que se pone de manifiesto como consecuencia de la existencia de un incremento patrimonial²³.

Esta dificultad es lo que ha llevado a parte de la doctrina a preguntarse si la ley tributaria ha adoptado en definitiva el sistema germánico de adquisición hereditaria²⁴.

Sea como fuere, sin desconocer la autonomía propia de la materia, pensamos que la ley tributaria no puede

²⁰ JARACH, Dino, ob. cit. pág. 411

²¹ Cabe recordar que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un tributo estatal, cedido a las Comunidades Autónomas de régimen común, en virtud de lo dispuesto por el artículo 157 de la Constitución Española y el artículo 11 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, y sus modificatorias. La cesión involucra no sólo su gestión y recaudación, sino también determinados aspectos de su normativa, en particular luego de la Ley 22/2009 de 18 de diciembre, que no alcanzan, empero, a la posibilidad de regulación del hecho imponible y devengo.

²² PEÑA ALONSO, José Luis “*Las adquisiciones por herencia y donación sujetas al impuesto sobre sucesiones y donaciones*” Instituto de Estudios Fiscales Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 39.

²³ TEJERIZO LÓPEZ, Juan Manuel “*El Hecho Imponible en el Impuesto sobre Sucesiones*”, en la obra; colectiva: “*La Fiscalidad de las Sucesiones y Donaciones*”, 2da. Ed. Lex Nova, Valladolid, 1991, pag. 2.

²⁴ BAS y RIVAS, “*Impuestos de Derechos Reales y Sobre Transmisiones de Bienes*”, Editorial de la Revista de Derecho Privado, Madrid 1960, vol II, pag. 873, cit. por PEÑA ALONSO, José Luis “*Las adquisiciones por herencia y donación sujetas al impuesto sobre sucesiones y donaciones*” Instituto de Estudios Fiscales Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 39.

anticipar el devengo allí donde todavía no existe el presupuesto de hecho de la imposición. La ficción creada por el legislador civil tampoco puede suministrar la excusa para ello, desde que la norma tributaria no debiera gravar ficciones, sino hechos de la vida económica.

Parte de la doctrina ha ido incluso más allá, al señalar que el elemento objetivo del hecho imponible no es la adquisición por el heredero o legatario, que no es sino el efecto jurídico del acto verdaderamente sujeto: la delación o llamada a suceder a título universal o particular, el nacimiento del derecho del heredero²⁵.

Debemos coincidir en que en ocasiones el divorcio entre el hecho imponible y el devengo es tan sólo aparente, y parte quizás de distinguir dichos conceptos, cuando el segundo consiste tan sólo en un aspecto del primero, esto es, el momento en que de acuerdo con la ley se considera realizado el hecho imponible. Por ello el hecho imponible descrito por la norma debe integrarse también con el devengo, cuando ellos aparezcan distinguidos normativamente, para obtener su verdadera dimensión temporal.

Ello sucede por ejemplo con los Impuestos Especiales de Fabricación. La ley española 39/1992, de 28 de diciembre, establece como hecho imponible la fabricación o importación de determinados productos, mientras que el devengo se sitúa en el momento de su salida a fábrica, depósito fiscal o autoconsumo.

Como es sabido, en más de una oportunidad, el Tribunal Constitucional ha considerado que no es suficiente la verificación del hecho imponible, si no se ha producido todavía el devengo, y viceversa. Así, por ejemplo, en las SSTC 197/1992 y 205/1992, se atendió al momento posterior de la salida de fábrica (devengo) y no así al de fabricación de los productos gravados (hecho imponible), para determinar la ley aplicable al tipo de gravamen. De acuerdo con este criterio, la aplicación de los tipos impositivos vigentes en el momento del devengo del impuesto, respecto de productos que han sido ya fabricados pero todavía no han sido puestos en circulación, despliega una mera “retroactividad impropia”, y resulta como regla general admisible constitucionalmente²⁶.

Sin embargo, este criterio no puede generalizarse, y existen casos en que el devengo adoptado por el legislador fiscal contradice el hecho imponible de modo tal que no puede haber integración conciliadora entre ellos; tal es el caso, en nuestro criterio, del impuesto sucesorio. Nótese que el ejemplo registrado, constituye en rigor, el caso inverso al que es objeto de estudio, por cuanto allí el devengo posterga el *iter* temporal del hecho imponible, mientras que en el caso analizado, adelanta un hecho imponible todavía no acaecido, sin que la naturaleza del tributo, - que grava la adquisición operada en cabeza del heredero y no la mera ficción sin contenido económico de la continuación de la personalidad del causante - , consienta interpretar que el verdadero aspecto objetivo del hecho imponible se reduzca al sólo llamado o *ius delationis*, con prescindencia de la incorporación de los bienes relictos al patrimonio del heredero.

Bien que con referencia a un supuesto completamente diverso, cual es el de aquellos tributos periódicos con devengo anticipado, - que se devengan el primer día del período impositivo - , se ha señalado que resulta contrario a la lógica jurídica que el momento de producción de un efecto jurídico *ex lege* (el devengo de la obligación tributaria principal) se sitúe en un tiempo anterior a la realización del hecho que determina su producción²⁷.

²⁵ CAZORLA PRIETO, Luis María y MONTEJO VELILLA, Salvador “*El Impuesto de Sucesiones y Donaciones*”, Ed. Citivas SA., pág. 139

²⁶ MACHO PÉREZ, Ana Belén, ob. cit. pág. 302.

²⁷ CORS MEYÀ, F. Xavier, “*Teoría del devengo. El caso de los impuestos municipales (Comentario a la STC 197/1992)*”, en *Jurisprudencia Tributaria*, 1995, t. II, págs. 1364 y sigs. cit. por MACHO PÉREZ, Ana Belén, ob. 11

Esta observación resulta tanto más adecuada en el caso que analizamos, por cuanto en la hipótesis de tributos periódicos, sólo es válida, para los tributos con período impositivo *stricto sensu* o “período impositivo de la base”²⁸. Por el contrario, tratándose de un tributo instantáneo, luce francamente inconveniente la anticipación del devengo, o cuanto menos no podría servir éste de criterio de aplicabilidad temporal de la norma.

En un intento por dotar de justificación a la solución adoptada por el legislador, advierte PEREZ ROYO que la misma se halla inspirada en motivos de orden práctico. La adopción del momento de la aceptación como fecha de devengo del impuesto supondría, en opinión de este autor, tanto como subordinar la acción de la administración a la conveniencia del heredero²⁹.

No estamos de acuerdo con este aserto, pues eso sería tanto como decir que debiera gravarse la mera oferta de donación – pese a no existir aceptación por parte del donatario y por ende, no haberse configurado el hecho imponible -, en tren de evitar que este último pueda libremente diferir el pago del impuesto, según su conveniencia. En rigor, no sería el único ejemplo donde resulta absolutamente discrecional para las partes la posibilidad de llevar a cabo un determinado negocio jurídico, - que constituye el presupuesto de hecho de la imposición - , quedando a su completo arbitrio el preciso momento de su celebración³⁰.

VI.1. Los inconvenientes del establecimiento del devengo en la fecha de fallecimiento del causante.

Son varias las dificultades a que puede dar lugar el señalado divorcio entre el hecho imponible y su devengo. Baste con recordar que de acuerdo con la solución del Código Civil, fundada en la idea de continuación de la personalidad del causante, pese a que el heredero ignorase que la herencia se le ha deferido, es, sin embargo, propietario de ella, desde la muerte del autor de la sucesión (conf. art. 3420 del Código Civil Argentino). Vale decir que con total prescindencia de su efectivo conocimiento, puede haber nacido la obligación tributaria, devengándose intereses, recargos e incluso infracciones formales y materiales, pese a que esto último sería más discutible.

Otro género de dificultades, deriva del sistema de vocaciones eventuales propio del derecho moderno, que surge de los artículos 657, 661, 1006 del Código Civil Español, y 3316, 3282 y cctes. del Código Civil Argentino, merced al cual la vocación hereditaria del llamado en primer lugar y de los sucesibles en grados ulteriores coexiste

cit, pág. 290.

²⁸ MACHO PÉREZ, Ana Belén, ob. cit. pág. 291.

²⁹ PEREZ ROYO, Fernando “*Impuesto Sobre Sucesiones y Donaciones. Exposición General de la Nueva Regulación*”, en la Obra Colectiva “*Comentarios a la Nueva Ley del Impuesto Sobre Sucesiones y Donaciones*”, Editorial La ley, Madrid 1988, pág. 25.

³⁰ El derecho positivo de nuestro país demuestra una interesante evolución en este aspecto. Inicialmente el nuevo gravamen creado por la Ley N° 14.044, estableció en su artículo 100 que en el caso de las donaciones se tendría por operada la transmisión a título gratuito, y por tanto producido el hecho imponible, en la fecha de aceptación. Sin embargo, posteriormente, la referida norma fue modificada por el artículo 64 de la Ley N° 14.200, a través del cual se dispuso que el hecho imponible en el caso de las donaciones, se configuraría: “*en la fecha de celebración del acto*”. Por su parte, el artículo 4 del Decreto N° 63/11 -reglamentario del impuesto examinado - estableció que: “*en el caso de las donaciones en las cuales el Código Civil exija que las mismas se realicen mediante instrumento público se considerará operada la transmisión y por ende producido el hecho imponible desde la fecha de celebración del acto. En caso contrario se deberá estar a la fecha de su aceptación expresa o tácita*”. La remisión de la reglamentación a la legislación civil, no parecía dejar lugar a dudas en cuanto a que en el caso de donaciones de bienes inmuebles –que deben formalizarse por escritura pública de conformidad al artículo 1810 del Código de fondo- , la transmisión debía considerarse operada en la fecha de celebración del acto de donación, con independencia del acto de aceptación de la misma. Posteriormente, advirtiendo la inconsecuencia de esta enmienda se volvió al sistema originario, estableciendo que el hecho imponible se verifica: “*En las donaciones, en la fecha de su aceptación*”. Fue preciso, empero, incorporar disposiciones de carácter transitorio, disponiendo la extinción de las deudas devengadas por la aplicación de la redacción anterior, que prescindía de la aceptación de la donación.

simultáneamente desde la apertura de la sucesión. La renuncia o muerte del sucesible de grado preferente, provoca que la herencia se defiera a los de orden o grado ulterior. Ahora bien: “*los llamados in eventum enlazan con el causante merced al artificio del efecto retroactivo de la repudiación de la herencia*”³¹. Vale decir que la demora en que pudiera haber incurrido el llamado en primer término que a la postre no hubiera adquirido la herencia, termina perjudicando al de grado ulterior que actualiza su vocación desde la muerte o renuncia de aquel, pero que, como bien aclara la cita transcripta, es considerado heredero desde la apertura misma de la sucesión, por efecto de esta ficción legal.

Cabe reconocer que las legislaciones que adoptaron este tipo de solución, en general han establecido un correctivo, suponemos, para evitar inconvenientes del tipo de los señalados, que de todos modos estimamos notoriamente insuficiente.

La manera en la que han intentado solucionarse algunos de los inconvenientes consiste en el diferimiento de la exigibilidad del tributo. Así lo han hecho tanto el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, como la Ley 29/1987 de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Como es sabido, no debe confundirse devengo con exigibilidad. Tal como enseña SAINZ DE BUJANDA, el devengo del impuesto no supone que, necesariamente, en todos los casos, el ente acreedor está facultado, desde ese mismo instante, para exigir la prestación tributaria al contribuyente³².

En efecto, de acuerdo con el artículo 322 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, el impuesto debe pagarse, en los enriquecimientos producidos por causa de muerte, hasta veinticuatro (24) meses de producido el hecho imponible. Pese a que la ley no lo aclara expresamente, se entiende ha querido referirse al fallecimiento del causante. De otro lado, a tenor del artículo 324 del Código Fiscal, el pago del impuesto deberá ser previo o simultáneo a todo acto de disposición, por parte del beneficiario, de los bienes que integren su enriquecimiento a título gratuito. Dejando a salvo este último caso, el Fisco no podría pretender la exigibilidad de la deuda si no hubiera transcurrido el término en cuestión.

El artículo 36 de la ley española remite al Reglamento (Real Decreto 1629/1991 de 8 de noviembre) en este aspecto. Para el caso de adquisiciones *mortis causa*, el artículo 67 de éste último establece un plazo de seis (6) meses a contar desde el día del fallecimiento del causante. Se prevé la posibilidad de prórroga de conformidad con lo dispuesto por el artículo 68 del mismo cuerpo normativo, aunque ya no es automática, por cuanto la oficina competente puede no acceder a la solicitud presentada por el interesado³³.

Creemos que el diferimiento de la exigibilidad importa una solución de compromiso, que no resuelve de modo completamente satisfactorio los problemas que hemos destacado.

Una problemática adicional se vincula con la prescripción del tributo. En realidad, desde nuestra óptica, el inconveniente es mayor en el derecho español. Con arreglo al artículo 67 de la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre, el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria se inicia el día siguiente al que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente

³¹ LACRUZ, José Luis y ALBALADEJO, Manuel “*Derecho de Sucesiones*”, Librería Bosch, Barcelona 1961, pág. 162.

³² SAINZ DE BUJANDA, Fernando, “*Lecciones de Derecho Financiero*”, Facultad de Derecho Universidad Complutense, Sección de Publicaciones, octava edición, Madrid, 1990, pág. 205.

³³ MERINO JARA, Isaac, “*Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Problemas Actuales*”, Ed. Aranzadi, 2001, pág. 146.

declaración. No vamos a entrar en la discusión de si comprendía o no el plazo de prórroga. Por lo demás, queda claro que luego de que este plazo asumiera carácter potestativo, el término de prescripción será de cuatro años y seis meses computados desde el devengo, es decir, desde el fallecimiento del causante. Ahora bien, advertimos aquí que podría producirse un contrasentido, desde que por hipótesis no existiera aún aceptación de la herencia para esta oportunidad. Vale decir que se encontraría prescripta la obligación tributaria antes de su nacimiento, lo que no resulta lógico. Cabe destacar que la misma Ley del impuesto sobre las Sucesiones y Donaciones, consiente esta interpretación, que contradice aquello de *actio nondum nata non praescribitur*, al prever una solución, bien que parcial, en el apartado tercero del artículo 28, en tanto prescribe que la repudiación o renuncia hecha después de prescripto el impuesto correspondiente a la herencia o legado se reputará a efectos fiscales como donación.

Decimos que no existe en principio este inconveniente en la legislación argentina por cuanto no debe pasarse por alto que la doctrina de la exteriorización, a la que hicimos referencia, resta aún vigente en la parte general del Código Fiscal, recogida en el artículo 159 cuando al decir de su cuarto párrafo: “*Los términos de prescripción establecidos en los artículos 157 y 158, no correrán mientras los hechos impositivos no hayan podido ser conocidos por la Autoridad de Aplicación por algún acto o hecho que los exteriorice en la Provincia. Esta norma será de aplicación para las obligaciones de carácter instantáneo y para los tributos de base patrimonial en cuanto infrinjan normas de índole registral*”. La Ley 13.529 (B.O. 25/09/2006) limitó los alcances de esta norma al establecer en su último párrafo que sin perjuicio de lo dispuesto con anterioridad, el impuesto no resultará exigible, cuando al momento de la exteriorización hubieran transcurrido más de diez (10) años contados a partir del 1º de enero del año siguiente a la realización de los hechos impositivos³⁴.

Mientras que la referencia a la infracción de normas de índole registral parece acotarse a un caso particular³⁵, no cabrían demasiadas dudas acerca de la aplicación de la disposición al impuesto a la transmisión gratuita de bienes, teniendo en cuenta su carácter de tributo instantáneo. Hasta ahora la norma no encontraba contrapartida más que en el impuesto de sellos, pero a partir de aquí, ha venido a sumarse el tributo bajo estudio a las hipótesis alcanzadas. Toda vez que la exteriorización presupondrá en general la aceptación de la herencia, no se reproduce aquí la incoherencia señalada. Ello sin perjuicio de los reparos constitucionales que pueda merecer la adopción de esta solución por parte de la legislación Provincial, a despecho de las disposiciones en materia de prescripción contempladas en el Código Civil del Estado Argentino, y a la luz de la constante jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación sobre este punto³⁶.

³⁴ Lo que recuerda la solución que proponía Colmo para los casos regulados en el artículo 4030 del Código Civil, supeditados al conocimiento del acreedor, considerando que los interesados solo podrían ejercitar las acciones correspondientes dentro del término general del artículo 4023 (conf. LAFAILLE, Héctor “*Curso de Obligaciones*” tomo Primero, Biblioteca Jurídica Argentina, Bs. As. 1926, pág. 437).

³⁵ Se ha entendido limitado este supuesto al impuesto inmobiliario, por la mecánica propia de la incorporación de los bienes inmuebles al catastro (conf. en BOTASSI, Carlos A. *Procedimiento Tributario Bonaerense* Librería Editora Platense, pág. 485).

³⁶ Véase en este sentido Corte Suprema de Justicia de la Nación “*Liebig’s Extract of Meat S.A. c/ Provincia de Entre Ríos*” del 7 de febrero de 1972, Derecho Fiscal XXI-B, 1169 y “*Nidera Argentina S.A. c/ Provincia de Entre Ríos*”, del 4 de diciembre de 1972, Derecho Fiscal XXXII-B, 998. Más recientemente: Corte Suprema de Justicia de la Nación, autos “*Municipalidad de Avellaneda s/inc. de verif. en: Filcrosa S.A. s/quiebra*” del 30/09/2003, La Ley 2004-D, 267, con nota de DOGLIANI, Juan F. Impuestos 2003-B, 2112 - Doctrina Judicial 2003-3, 605 - Periódico Económico Tributario 2003 (noviembre-288), 5, con nota de CORNELLO, Silvina - Jurisprudencia Argentina 2003-IV, 727 - La Ley 2004-A, 42.

VI. Consecuencias del rechazo de la fecha de fallecimiento como criterio de determinación de la ley aplicable.

A la luz de lo expuesto, consideramos que el momento elegido por el legislador fiscal para determinar el devengo del impuesto no resulta conveniente, y por este motivo no debiera ser utilizado como criterio válido para determinar la ley aplicable en el caso del impuesto analizado.

Quizás el problema es menor en la Argentina porque la ley no se refiere expresamente a la ley aplicable, - sin perjuicio de a la opinión de la doctrina -, ni obliga a adoptar el devengo como criterio de aplicación temporal de la norma. En España, en contraste, cuenta con formulación legal expresa en el art. 10.2.1º de la Ley General Tributaria, en tanto prescribe que las normas tributarias se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor. Esta norma, determina el criterio de aplicabilidad temporal de la norma tributaria, en ausencia de disposición particular.

Desde nuestro punto de vista, contrariamente a lo que pudiera parecer a simple vista, la aplicación de la ley vigente al tiempo de la aceptación no importaría retroactividad de la norma, pese a que el legislador, merced a una deficiente técnica jurídica, hubiera anticipado el devengo.

Creemos que no habría retroactividad de ningún género. Cabe recordar en este sentido, la clásica distinción entre retroactividad auténtica (“*echte Rückwirkung*”) y retroactividad impropia (“*unechte Rückwirkung*”), introducida por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal Alemán (*Bundesverfassungsgericht*), Sala II, de 31 de mayo 1960 (BVerfGE 11, 139)³⁷, distinción que guarda analogía con la “retroactividad de grado fuerte” (“*Rückwirkung stärkeren Grades*”) y “retroactividad de grado débil” (“*Rückwirkung schwächeren Grades*”), acuñada tiempo atrás especialmente por DERNBURG³⁸. En el primer caso, la nueva ley incide en hechos concluidos, pertenecientes al pasado, modificándolos con posterioridad. La retroactividad impropia, por el contrario, se proyecta sobre relaciones jurídicas nacidas con anterioridad pero no consumadas, sin que resulten afectados los efectos producidos en el pasado.

Queda claro desde nuestra óptica que la aplicabilidad de la ley vigente al momento de la aceptación de la herencia, en modo alguno podría importar un caso de retroactividad auténtica o propia, desde que no incide sobre hechos acaecidos en el pasado. La aceptación indica el momento de configuración del hecho imponible, maguer la ficción creada por el legislador civil, que permite considerar operada la transmisión al momento del fallecimiento del causante, cuando en rigor, en dicho momento sólo existe vocación y/o delación, pero no adquisición de la herencia, que sólo se concreta posteriormente.

Descartamos del mismo modo que se trate de un caso de retroactividad de grado débil, pues ello equivaldría a reducir la aceptación, que nosotros identificamos con el acaecimiento del hecho imponible, a la consideración de mera consecuencia de un hecho comenzado en el pasado, pero que todavía no se ha agotado o consumado. Por otra parte, este temperamento llevaría a desdibujar la naturaleza del impuesto sucesorio impidiendo su caracterización como un tributo de carácter instantáneo, al asignar relevancia a un período temporal que en puridad no la tiene.

No obstante, resulta comprensible que la doctrina argentina se hubiera mostrado poco proclive a situar la ley aplicable al momento de la aceptación de la herencia. Sucede que como lógica reacción a la reciente sanción de la

³⁷ MACHO PEREZ, Ana Belén, ob. cit. pag. 420.

³⁸ DERNBURG, Heinrich, Pandekten, 1893, vol. I, págs 96 y sigs. cit. por MACHO PEREZ, Ana Belén, ob. cit. pág. 166.

ley, luego de un extenso período de inexistencia del impuesto, motivada en urgencias fiscales de la Provincia de Buenos Aires más que en una meditada política tributaria, se buscó de seguro dejar a salvo de la imposición aquellos casos en los que ya había nacido el *ius delationis* por haberse producido el fallecimiento del causante con anterioridad a su dictado, pero la herencia no hubiera sido aceptada.

Queda por ver si la aplicación de la ley vigente al momento de la exteriorización, solución que traía la legislación pretérita en Argentina, importaría asignar efecto retroactivo a la ley, como lo entendía parte de la doctrina.

Como habíamos visto, el viejo Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires consideraba que existía exteriorización, de modo taxativo, en caso de recepción por la Dirección General de la declaración jurada, al otorgarse la vista obligatoria de las diligencias de inventario y avalúo y de todas las actuaciones que pudieran afectar la determinación impositiva, o bien en caso de determinación de oficio por parte de la Dirección. La Ley anterior, 4350 de 1935, distinguía entre las sucesiones radicadas en la Provincia y fuera de ella, produciéndose la exteriorización respecto de las primeras con la declaratoria de herederos o la aprobación del testamento, mientras que en la segunda hipótesis se exigía la presentación ante las autoridades judiciales requiriendo la protocolización. En el régimen de Capital Federal, el escueto articulado de la ley no traía disposición alguna al respecto. La jurisprudencia fue vacilante y una decisión plenaria hubo de resolver que el acto exteriorizante estaba constituido por la iniciación del juicio sucesorio, aun cuando hubiera sido tramitado fuera de la jurisdicción nacional³⁹.

En el Código Fiscal vigente habíamos dicho, la noción de exteriorización se vincula exclusivamente con el inicio del curso de la prescripción – no ya con la ley aplicable -. Fuera de su mención en el artículo 159, al que ya hemos hecho referencia, ubicado en la parte general, ninguna disposición se refiere a ella, reabriéndose las dudas acerca de cuáles son los actos dotados de entidad exteriorizante.

Sin embargo, sí lo hizo el Decreto Reglamentario, 63/2011, que en su artículo 16 considera que tendrán dicha virtualidad: la primera presentación que diera lugar a la apertura del juicio sucesorio en el territorio de la Provincia; la primera presentación ante jueces provinciales, cuando se trate de juicios de entrega o posesión de bienes de causantes fallecidos fuera de la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires; la escritura en la cual se protocolice el acto y la declaración realizada ante la Autoridad de Aplicación del instrumento privado.

Es decir que en materia de transmisiones por causa de muerte, y tratándose de sucesiones tramitadas ante los tribunales de la provincia⁴⁰, la solución reglamentaria coincide con la que fuera adoptada por la jurisprudencia plenaria a la que se hiciera referencia, aunque difiere en aquellos casos de sucesiones que se tramiten fuera de la jurisdicción. Vale decir que el inicio del juicio sucesorio importa exteriorización de la transmisión en aquellas sucesiones abiertas en la Provincia. Cabe preguntarse si el Decreto reglamentario pudo válidamente reglar este aspecto.

Sin perjuicio de lo dicho hasta aquí, es preciso aclarar que durante la vigencia de las leyes anteriores, y a tenor de

³⁹ Cámaras Civiles en Pleno, 15 de octubre de 1941, La Ley, t. 26, pág. 215.

⁴⁰ Para los casos de sucesiones que debiendo abrirse en la Provincia de Buenos Aires, lo fueron en otra jurisdicción, el artículo 326 del Código Fiscal establece que no correrán los plazos de prescripción, y sólo comenzarán a correr a partir del 1º de enero del año siguiente al de la correcta apertura de los procesos sucesorios ante los Tribunales competentes de la Provincia de Buenos Aires. Dejamos para otra oportunidad el análisis de esta norma, que sólo sería aplicable cuando no se hubiera observado lo dispuesto por los artículos 90 inc. 7) y 3284 del Código Civil.

la jurisprudencia, la mera exteriorización no era suficiente para el inicio del cómputo de la prescripción, por cuanto además debía llegar a conocimiento del Fisco. En más de una oportunidad dijo la Corte Suprema de Justicia de la Nación que no puede haber exteriorización para la autoridad con derecho a cobrar el impuesto si no hay actos tendientes a formalizarla realizados ante ella y con su conocimiento⁴¹.

Ahora bien, no abrigamos ninguna duda acerca del carácter retroactivo que tendría la ley que, vigente al momento de la exteriorización, pretendiera aplicarse respecto de un hecho imponible acaecido con anterioridad, de carácter instantáneo, y cuya virtualidad se ha agotado con el acto de aceptación de la herencia.

No obstante, el problema se vería atemperado en algunos casos, teniendo en cuenta las reglas relativas a la aceptación de la herencia contenidas en el Código Civil Argentino. De acuerdo con el artículo 3319 de este Código, es aceptación expresa la que se hace en instrumento público o privado, o cuando se toma título de heredero en un acto, sea público o privado, judicial o extrajudicial, manifestando una intención cierta de ser heredero. Acaso la hipótesis más frecuente será, precisamente, la promoción del juicio sucesorio efectuado por el titular de la vocación acreditando su llamamiento -vocación legítima o testamentaria- y pidiendo al juez que se dicte declaratoria en su favor o se apruebe el testamento que lo instituye. En tal caso, no habría distancia temporal entre la aceptación y la exteriorización, dejando a salvo la exigencia adicional introducida por la jurisprudencia, relativa a la necesidad de que la exteriorización llegue a conocimiento del Fisco.

Pero aquella brecha temporal puede abrirse con frecuencia en los casos de aceptación tácita. De acuerdo con el mismo artículo 3319 del Código Civil Argentino habrá aceptación tácita cuando el heredero ejecute un acto jurídico que no podía ejecutar legalmente sino como propietario de la herencia. Con posterioridad se enumeran algunos casos en forma meramente ejemplificativa, como la disposición por parte del heredero a título oneroso o lucrativo de un bien mueble o inmueble de la herencia, la constitución de una hipoteca, una servidumbre, u otro derecho real sobre los inmuebles de la sucesión (art. 3321), la cesión de sus derechos, hecha a favor de los coherederos o de un extraño y la renuncia, sea gratuita o por precio, en beneficio de los coherederos (art. 3322), la recepción de lo que se debe a la sucesión y el pago de deudas, legados o cargas, con dinero propio del acervo hereditario (art. 3326), entre otros. En estos casos, la aceptación puede perfectamente revestir carácter anterior a la exteriorización de la adquisición hereditaria e introducir el inconveniente de la retroactividad de la ley.

VII. Conclusión.

De cuanto llevamos dicho, concluimos que resulta conveniente distinguir conceptualmente el devengo del tributo, porque indica un tris de vital trascendencia, esto es, el perfeccionamiento del hecho imponible desde el punto de vista temporal, y por ende, el alumbramiento de la obligación tributaria. Pero esta distinción, adecuada a nivel de hermenéutica, puede no serlo cuando se la introduce arbitrariamente en la norma, pudiendo causar confusión. Por este motivo, no vemos en este último caso, que el devengo establecido por el legislador constituya un criterio

⁴¹ Corte Suprema de Justicia de la Nación, feb, 21-945 “*Villafañe de Vilela, María y otros c/ Prov. De Buenos Aires*” La Ley t. 37, pág. 811. Con comentario aprobatorio de GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Cabe acotar que en dicho precedente la Corte sostuvo que el plazo de prescripción del impuesto sucesorio no empieza a correr desde el fallecimiento del causante porque el impuesto recae sobre la exteriorización de la transmisión, incurriendo en el señalado error de identificar aquella con el hecho imponible.

válido de aplicabilidad temporal de la norma.

Pensamos así, que el momento elegido para determinar el devengo del impuesto sucesorio, tanto en la normativa Argentina como Española, así como en aquellas que observan el mismo criterio, no resulta coherente con la precisa oportunidad en que se configura el hecho imponible de este tributo, bajo el prisma del sistema de adquisición hereditaria adoptado por sus legislaciones. Por ende, fuera de los inconvenientes que trae aparejados, - a algunos de los cuáles nos hemos referido -, cuanto menos debiera ser descartado como parámetro para determinar la ley aplicable en el caso del impuesto analizado.