

**INFORME N° 001- 25**

**TEMA**

Impuestos de Sellos y a la Transmisión Gratuita de Bienes. Consolidación de dominio. Partición y adjudicación de bienes.

**DIRECCIÓN EJECUTIVA**

Vistas estas actuaciones, se cumple en informar lo siguiente.

**ANTECEDENTES**

Se presenta el apoderado de la **"Sra. AA"**, formulando consulta en los términos del artículo 25 y siguientes del Código Fiscal -Ley N° 10.397 (T.O. 2011) y modificatorias-, respecto del tratamiento en los Impuestos de Sellos y a la Transmisión Gratuita de Bienes de una cesión de derechos y acciones hereditarios de carácter onerosa y de un acuerdo particionario celebrado con posterioridad a aquella, ambos en relación a bienes inmuebles involucrados en los autos caratulados **"Sr. BB y Sra. CC s/ Sucesión Ab Intestato"**.

La consultante expone que, en el marco del trámite de previsto de dichos instrumentos, el Departamento de Sellos y Transmisión Gratuita de Bienes de esta Agencia de Recaudación, le requirió "... *abonar impuestos por consolidación de dominio (Cesión) y acompañar DDJJ (TGB) por enriquecimiento en convenio de adjudicación y por fallecidos 2020 y 2021*" y que, ante su disconformidad, se le indicó, desde esa misma área, que debía "*hacer consulta en técnica tributaria*", lo que motiva estas actuaciones.

A tales fines, acompaña documentación de la que resulta una serie de actos y de hechos sucedidos con posterioridad al fallecimiento de **"Sr. BB"**, el 2 de junio de 1991 y de su cónyuge **"Sra. CC"**, el 2 de noviembre de 2000, que se describen del siguiente modo:

- El 9 de noviembre de 2005, las hijas de los causantes celebraron con sus hermanos, y con su cuñada **"Sra. AA"** (viuda, hijo premuerto de los causantes - 18/12/1988-), una escritura de cesión onerosa de derechos y acciones hereditarios, mediante la cual, las dos primeras transfieren a favor de sus dos her-

manos y cuñada, todos los derechos y acciones que les pudieran corresponder como herederas de sus padres, por el precio de pesos siete mil (\$7.000).

- El 4 de julio de 2016 se dictó la declaratoria de herederos de la que resulta que por el fallecimiento del **"Sr. BB"** y **"Sra. CC"** le suceden en carácter de universales herederos sus hijos y sus nietos en representación de su padre premuerto.
- El 29 de abril de 2021 se produjo el fallecimiento del heredero y cesionario **"Sr. DD"**, habiendo ocurrido previamente el de su cónyuge **"Sra. EE"** (13/04/2020), sucediéndolos en carácter de heredero su hijo.
- El 3 de abril de 2022, los herederos y/o cesionarios presentaron, ante el Juzgado correspondiente, un acuerdo de partición, celebrado de manera privada, mediante el cual se adjudican según el detalle que consta en dicho instrumento, bienes inmuebles ubicados en la localidad de Polvaredas del Partido de Saladillo, el cual fue aprobado judicialmente el 18 de octubre de 2022.

En función de tales eventos, la consultante argumenta que, en su entendimiento, no corresponde abonar el Impuesto de Sellos respecto de la cesión onerosa de acciones y derechos hereditarios, por cuanto la misma importa la transmisión de la calidad de heredero, con su consecuente derecho a intervenir en la partición, no implicando una consolidación de dominio alcanzada por aquel gravamen.

Por otra parte, considera que no corresponde presentar declaración jurada por el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes respecto del convenio de adjudicación, porque los bienes involucrados los recibe cada heredero y/o cesionario directamente de los causantes. Asimismo, afirma que se extralimita el Departamento cuando, en el marco del trámite de visación, exige la presentación de la declaración jurada del mencionado tributo por los fallecimientos de la **"Sra. EE"** y el **"Sr. DD"**, acaecidos en los años 2020 y 2021, respectivamente, por carecer de sustento y/o vinculación con los instrumentos motivo del referido trámite.

En definitiva, interpreta que hay un único acto y un único enriquecimiento, donde los causantes son los transmitentes, los herederos adjudicatarios los adquirentes, el valor al acto de los bienes que componen las hijuelas

son el patrimonio transmitido y la fecha de defunción de los causantes, la del hecho imponible.

En ese marco, plantea la contradicción y ambigüedad de los criterios contenidos en los Informes Técnicos N° 14/2012 y N° 4/2022 de este Organismo y la ilegalidad manifiesta de este último.

Habiéndose cumplido el requerimiento de acreditación de personería y aporte de documentación complementaria, corresponde introducirnos en el examen de los aspectos que hacen a la consulta.

### **TRATAMIENTO**

Es pertinente delimitar, inicialmente, el ámbito del tratamiento que corresponde a esta instancia consultiva y, en este sentido, se destaca lo siguiente:

Las transmisiones por causa de muerte, respecto de decesos ocurridos con anterioridad a la entrada en vigencia y exigibilidad del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes (conforme artículos 90 a 119 de la Ley N° 14.044 y artículo 78 de la Ley N° 14.200) no quedan alcanzadas por el mismo, siendo esta la situación que se verifica respecto de los fallecimientos del **“Sr. BB”** (en el año 1991) y de la **“Sra. CC”** (en el año 2000).

En cuanto a la escritura de cesión onerosa de derechos y acciones hereditarios, celebrada el 9 de noviembre de 2005 y su tratamiento en el Impuesto de Sellos, corresponde ratificar el criterio sentado en los Informes Técnicos N° 220/2002, N° 183/2003 y Consultas Técnicas N° 175/2004, N° 242/2004 y N° 364/2004. Sin perjuicio de ello, atento a que se acompañó, la declaración jurada solicitada por el Departamento en el marco del artículo 269 del Código Fiscal -Ley N° 10.397 (T.O. 2011) y modificatorias- y el comprobante de pago, no subsiste duda técnica actual por despejar en esta específica instancia y, a todo evento, un planteo acerca del importe de un pago realizado resulta ajeno a la misma.

Tampoco corresponde en esta instancia emitir pronunciamiento alguno respecto de los procesos sucesorios de la **“Sra. EE”** y el **“Sr. DD”**, atento a que la consultante, por resultar ajena a los mismos, no ostenta legitimación,

siendo esa justamente la razón por la cual tal requisito, en rigor, no se erige en un obstáculo para el visado de los instrumentos que hacen a su interés, aunque su solicitud pueda explicarse desde las tareas de control general que el Departamento lleva a cabo sobre todos los hechos imponible que llegan a su conocimiento.

Sentado lo que antecede, con respecto al tratamiento del acuerdo de partición y adjudicación privada de los bienes integrantes del acervo, homologado el día 18 de octubre de 2022, detallado en los antecedentes, se ratifica el criterio del Informe Técnico N° 4/2022 -el cual no adolece de ilegalidad como le endilga la consultante, siendo, por el contrario, una coherente y razonable derivación del marco legal que regula el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes-, oportunidad en la que esta Autoridad de Aplicación ha concluido que: *“Es claro, entonces, que la partición posee efectos declarativos y que, por tal razón debe considerarse que cada copartícipe, al momento de perfeccionarse la misma, no recibe nada de los otros, sino que cada uno apropia inmediatamente del causante (y al momento de su fallecimiento), el bien individualizado en el acuerdo, que previamente era sólo una porción ideal.*

*Pero lo afirmado precedentemente será así, en el marco de lo que referiríamos como una partición propiamente dicha, supuesto en el que se salvaguardan las igualdades cualitativas y cuantitativas de cada uno de los herederos. De no resultar de ese modo, tal como generalmente sucede en el marco de los acuerdos privados de división hereditaria (como se trata en la especie), es porque, seguramente, se está en presencia de pactos adicionales de los cuales deriva algún tipo de transmisión/adquisición entre alguno o algunos de los copartícipes. Esto último podría acontecer tanto a título gratuito (vgr. renuncia de un copartícipe a favor de otro, de todo o parte de lo recibido del causante), como oneroso (vgr. la asunción de deudas del acervo por parte de un copartícipe, recompensas debidas a algún copartícipe, compensación con dinero, etc.). En definitiva, de dichas situaciones resultará que las proporciones del acervo hereditario no resultaron distribuidas de modo equivalente en el acto de partición y ésta ha dejado de ser un acto estrictamente declarativo (ni oneroso ni gratuito) para adquirir, en parte, carácter de acto traslativo.”*

Enfatizando la referida tesitura administrativa cabe destacar, asimismo, que la Cámara II de Apelación en lo Civil y Comercial Sala II de La Plata, en la causa "Parisi Ángel s/Sucesión Ab-Intestato" (N° 131080, de fecha 16/6/2022), replicando lo dicho en "G.A.G. s/ Sucesión Ab-Intestato" (mayo de 2021), por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo civil, Sala E, expresó: "*Suele ocurrir que en el proceso sucesorio se efectúen atribuciones de derechos o bienes entre coherederos que exceden, estrictamente, el acto de asignación propio de la partición de la herencia. Se trata de los llamados "negocios mixtos" en los que se combinan o unifican dos o más causas negociales típicas: la adjudicación declarativa y la traslación patrimonial atributiva.*"

Es evidente que, con el criterio administrativo sentado, no se trata de desconocer las normas de fondo que regulan el instituto de la partición ni de regular la manera en que ésta deba ser llevada a cabo, sino de analizar, desde las normas legales que regulan el gravamen, las consecuencias que frente al mismo produce la celebración de dicho tipo de actos, por derivar en un enriquecimiento por parte de algunos de los sujetos intervinientes sin la existencia de una declaración de última voluntad por parte del causante.

Por lo tanto, y puntualizando en la previsión del artículo 311 del Código Fiscal -Ley N° 10.397 (T.O. 2011) y modificatorias- y el criterio del antecedente citado (Informe Técnico N° 4/2022), el tratamiento en el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes es el siguiente:

a) Respecto de la transmisión mortis causa (hecho imponible), considerando la estricta equivalencia cuantitativa de los valores que le corresponden a cada heredero en virtud de su vocación hereditaria. En la especie, como se dejó sentado preliminarmente, no procede el gravamen en razón de que la fecha de fallecimiento de los causantes "**Sr. BB**" y "**Sra. CC**", es anterior a la vigencia y exigibilidad del mismo.

b) Con relación al acuerdo de partición y adjudicación de los bienes inmuebles, al no resultar equivalentes los valores distribuidos según el detalle que se desprende del mismo y no surgir onerosidad alguna, deberá ingresarse el impuesto mencionado respecto de cada atribución de bienes que haya operado a favor de alguna de las partes intervinientes, en exceso al porcentaje

ideal que le hubiera correspondido, ya sea mortis causa o con motivo de la cesión de derechos y acciones hereditarios. En definitiva, respecto de tal excedente debe considerarse que el hecho imponible se configura en la fecha de homologación del acuerdo, en el caso, el 18 de octubre de 2022 (conforme el criterio que emana del Informe Técnico N° 4/2022).

En efecto, desde la regulación del gravamen contenida en el Código Fiscal, cuando como consecuencia de una partición se adjudican bienes en proporciones distintas a las que resultan de la aplicación de las normas que reglan la sucesión intestada, se verifica, respecto de quienes obtienen una porción mayor a título gratuito, un nuevo hecho imponible a la fecha de la homologación judicial de dicho acuerdo. Siendo esa la situación que acontece en el supuesto aquí tratado, no es correcta la postura de la consultante en cuanto sostiene que, al resultar el fallecimiento de los causantes anterior a la vigencia del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes, no se verifican hechos imponibles del gravamen.

c) No existe la alegada contradicción entre los Informes Técnicos N° 14/2012 y N° 4/2022, pues en ambos antecedentes se particulariza en que, en el supuesto caso de existir renunciaciones o cesiones entre herederos, al momento del acto de partición, corresponde el ingreso del gravamen por el excedente. Tampoco se verifica la ilegalidad endilgada al último de ellos, en tanto el criterio sentado en el mismo implica la aplicación razonable de las normas del Código Fiscal que son las que regulan el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes y ello queda convalidado también en el caso aquí analizado.

## **CONCLUSIÓN**

A modo conclusión de los aspectos relevantes relativos al Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes abordados en el presente, y atinentes al trámite que impulsa y hace al interés específico de la consultante, cabe señalar que, para calcular el gravamen, la **"Sra. AA"**, deberá tomar como base imponible la diferencia resultante de restarle al monto de los bienes inmuebles que le fueron adjudicados, el valor de aquellos que le corresponden en su carácter de cesionaria.