

Dictamen N° 8/XXXX

Dir. de Asuntos Técnicos y Jurídicos

12 de Marzo de 1985

DATOS DE PUBLICACIÓN

Boletín N° 382, Octubre de 1985

Carpeta N° 12, página 279

ASUNTO

IMPUESTO A LAS GANANCIAS - Sucesiones indivisas - Situación frente al gravamen.

TEMA

IMPUESTO A LAS GANANCIAS-SOCIEDAD CONYUGAL-CONTRIBUYENTES
-SUCESION INDIVISA (TRIBUTARIO)-BIENES GANANCIALES -
IMPUGNACION DE LA DECLARACION JURADA:ALCANCES;PROCEDENCIA

SUMARIO

- a) El ente "sucesión indivisa" constituye un sujeto pasivo del impuesto a las ganancias nuevo, distinto e independiente de la persona del causante; por lo tanto, cuando se produjere el deceso del cónyuge no contribuyente, deberán aplicarse -en iguales condiciones que cuando el que muere es el cónyuge contribuyente- las previsiones de los artículos 33 a 36 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (texto ordenado en 1977 y sus modificaciones) y 44 y 45 de su Decreto Reglamentario.
- b) Los bienes que se atribuyen al sujeto pasivo "sucesión indivisa" son aquellos que forman parte del acervo sucesorio que se transmite en el juicio respectivo.
- c) En el caso de sucesión entre cónyuges, los bienes aludidos se integran con el 50% de los gananciales -que componían la disuelta sociedad conyugal- y los propios del causante, si los hubiera. Cuando se tratare de sucesiones entre ascendientes, descendientes, colaterales o en los casos en los que se hubieran instituido herederos o legatarios, con la totalidad de los bienes.

TEXTO

I.- El contribuyente del rubro, como consecuencia del fallecimiento de su esposa, presentó -el 20 de abril de 1981- las siguientes declaraciones juradas por el período 1980 en el Impuesto a las Ganancias; a) desde el 1° de enero de 1980

hasta el 6 de julio de 1980, fecha de la muerte de su cónyuge; b) desde el 7 de julio de 1980 hasta el 23 de octubre de 1980, que es la fecha en la que se dictó la declaratoria de herederos en el expediente sucesorio y c) desde el 24 de octubre de 1980 hasta el 31 de diciembre de 1980.

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

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

Este acto fue notificado el 7 de enero de 1983.

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

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

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

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

el causante (contribuyente) hubiese formado parte al momento de su fallecimiento".

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

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

Ello se realizará en los párrafos siguientes.

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

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

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

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

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

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

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

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

En suma, no obstante que, económicamente, la contribuyente "sucesión indivisa" reviste el carácter de continuadora del "de cuius", lo cierto es que, en el ámbito del Impuesto a las Ganancias, es un sujeto pasivo nuevo, distinto e independiente de la persona física cuya muerte originó a apertura del juicio sucesorio y, también como ya se dijo, de aquéllos que intervienen en este proceso.

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

Cabe practicar, por último, la siguiente consideración.

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

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

Ello se realizará en los párrafos siguientes.

V.- Aspecto material

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

Corresponde señalar, además, que los bienes que deberán atribuirse al sujeto pasivo "sucesión indivisa" se componen sólo con el 50% de los que integraban

la disuelta sociedad conyugal, ya que, según surge de autos, la causante no poseía bienes propios. El 50% restante deberá incluirlo el Sr. X.X en su propia declaración jurada, durante el período que transcurrió desde el deceso de su esposa hasta el 31 de diciembre de 1980.

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

VI.- Aspecto procesal

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

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

Referencias Normativas:

- [Decreto N° 2126/1974](#) Artículo N° 44 (DECRETO REGLAMENTARIO DE LA LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS)
- [Ley N° 11683 \(T.O. 1978\)](#) Artículo N° 23 (Artículo 23 y siguientes)
- [Ley N° 11683 \(T.O. 1978\)](#) Artículo N° 11 (LEY DE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO)
- [Ley N° 20628 \(T.O. 1977\)](#) Artículo N° 1 (LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS)
- [Ley N° 20628 \(T.O. 1977\)](#) Artículo N° 33 (LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS)
- [Decreto N° 2126/1974](#) Artículo N° 40 (DECRETO REGLAMENTARIO DE LA LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS)

FIRMANTES

JOSE ALBERTO DIAZ ORTIZ Jefe Departamento Asesoría Legal CONFORME:
CARLOS PASCUAL MASTRORILLI Director Dirección Asuntos Técnicos y Jurídicos.

Antecedentes:

VER: JARACH, Dino: "Impuesto a las Ganancias", Editorial Cangallo, Buenos Aires, 1980, página 282 y siguientes.
