



DERECHOS HEREDATRIOS SOBRE INMUEBLES, SU CONCEPTO.

APLICACIÓN AL IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES

“Esto del heredar algo borra o templa en el heredero la memoria de la pena

que es razón que deje el muerto.”

Miguel de Cervantes

El fallecimiento de cualquier persona conmueve la paz de la familia y de sus amigos cercanos, de ello no hay duda pero, a decirlo, deja también un camino lleno de “asperezas” para quién debe ocupar el rol de analista o asesor tributario. Es que, por suerte, no es un evento común el fallecimiento de clientes o de gente cercana a clientes que obligue a aplicar criterios relacionados con este hecho de manera recurrente.

Por ello, cuando ocurre, nos llama a la reflexión sobre el tratamiento tributario de diferentes efectos que se generan con la partida de un ser humano: a.- la “nacimiento” como contribuyente de la sucesión indivisa, b.- el tratamiento del acervo patrimonial y rentas al luego de la declaratoria de herederos, c.- el significado jurídico de esta declaratoria, d.- valuación de bienes recibidos por herencia, tratamiento del acervo y rentas luego de la determinación de la cuenta particionaria, entre otras cuestiones.

Como todo, al ser un tema que preferimos “eludir”, la reflexión que aquí se ha plasmado surge de charlas mantenidas entre colegas y de producto de la inquietud intelectual que me ha motivado a resolver aquella cuestión, planteada entre café y normas, de la cual advertí, al poco de instruirme en su análisis, que el carácter de ciertas relaciones jurídicas debía ser documentado.

El presente documento, al ser producto de un análisis realizado sobre una “fase” del proceso que transita la “sucesión indivisa” y orientado a un solo tipo de bienes, en este caso los inmuebles, corresponde dar el marco general de referencia sujeto a consideración:

I.- MARCO GENERAL

Se trata de contestar a la pregunta sobre el carácter de los bienes y su tratamiento en el Impuesto sobre los Bienes Personales de aquel derecho que se posee conforme las normas del Código Civil y Comercial de la Nación Ley 29.994 en base a la posición hereditaria reconocida, sobre un acervo común, a quienes ocupan la condición de únicos herederos; es decir, durante el lapso de tiempo que media entre la declaratoria de herederos y la aprobación judicial de la cuenta particionaria.

A los fines de simplificar nuestro marco general nos someteremos a un ejemplo en donde existen pluridaridad de herederos y un solo bien indivisible sujeto a derecho real como ser un inmueble.



El marco de análisis será el Impuesto sobre los Bienes Personales considerando, conforme dispone el Art. 1 Ley 11.683, las normas supletorias dentro del régimen jurídico tributario y, en el marco del derecho privado el Código Civil y Comercial de la Nación.

II.- ATRIBUCIÓN DE BIENES – DECLARATORIA DE HEREDEROS

Conforme el marco general señalado en I.- supra, entiendo lo siguiente:

a.- En el lapso contenido entre la Declaratoria y la Cuenta Particionaria lo atribuible cada heredero posee es el condominio sobre una masa de bienes indivisas.

b.- El condominio sobre la masa de bienes, en la etapa analizada, jurídicamente corresponde sea interpretado como Derecho Hereditario.

El derecho hereditario se encuentra reconocido por Código Civil y Comercial de la Nación pudiendo transar, a partir de su designación como herederos, las partes involucradas o vinculadas hereditariamente.

La incógnita que condujo el análisis en este plano explicitado sería entonces el tratamiento a brindar, en el marco del Impuesto sobre los Bienes Personales, al derecho hereditario estando, en este caso, representado por una parte porcentual respecto de un inmueble.

Será la cuestión entonces que, al ser susceptibles de transarse jurídicamente la pregunta será si, impositivamente, poseen algún valor; de ser así cual es este y, por último, el tratamiento en imposición patrimonial en el marco de la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales.

En este contexto y siendo que estamos hablando de una sucesión, donde el causante era real poseedor de un bien conviene recordar que el Art. 1704 del Código Civil ya legislaba sobre el derecho de posesión en caso de bienes hereditarios en los siguientes términos (cuestión actualmente legislada en el Título VIII del Código Civil y Comercial de la Nación.

“El **derecho a la posesión** de los bienes hereditarios se transmite, por ministerio de la ley, a los herederos y a los ejecutores universales (albaceas), desde el momento de la muerte del autor de la herencia, salvo lo dispuesto en el artículo 205”.

Nota: La referencia al anterior articulado se realiza con el único objeto de facilitar al lector la búsqueda de doctrina civilista la cual, mayormente, a la fecha, se encuentra redactada considerando el anterior ordenamiento. Sin embargo ADVERTIMOS que lo analizado debe ser incorporado en el marco de las nuevas disposiciones dadas por el Título VIII del Código Civil y Comercial de la Nación.

Jurídicamente los herederos adquieren la posesión animus domini de los bienes de la herencia, aun cuando no adquieran la propiedad, si este derecho real no existiera en el patrimonio del de causante.



En el caso planteado el derecho de propiedad sobre los bienes herederos existe en el patrimonio del causante, este se transmite a los herederos y, consecuentemente, la posesión.

De lo expuesto se deduce que la transmisión de la posesión puede realizarse en forma autónoma, como simple poder de hecho, sin que exista un dominio en el "de cujus" o en forma derivada, como consecuencia de la transmisión de la propiedad.

El instituto aquí bajo referencia lo advertíamos ya en el Art. 3235 del Código Civil que consagraba el principio general que decía así:

“La propiedad y la posesión legal de los bienes, y de los derechos y las obligaciones del autor de la herencia, se transmite por la muerte de este a sus herederos, en los términos establecidos en el presente libro “.

Se distingue propiedad de posesión y dispone que ambas se transmiten por causa de la muerte. Para los legados existía también un precepto semejante; tratándose de legados sobre cosas determinadas, la propiedad y posesión se transmiten al legatario en el momento mismo de la muerte del autor de la herencia.

Por lo que le toca a la disposición general de que la propiedad y la posesión de los bienes hereditarios, se transmitan a los herederos en el momento mismo de la muerte, ya no encontramos un artículo en ese sentido, pero existe uno equivalente que indica que en el momento de la muerte se origina un patrimonio común, es decir, una copropiedad, los herederos, como co-propietarios, adquieren la propiedad y la posesión sobre las partes alícuotas del acervo hereditario.

Dice el Art. 1288 del Código Civil y Comercial de la Nación:

“A la muerte del autor de la sucesión, los herederos adquieren derecho a la masa hereditaria, como un patrimonio común, mientras que no se hace la división “.

Al hacerse la asignación de bienes entre herederos se reconoce por el Código que los efectos de la partición son declarativos, en el sentido de reconocer la propiedad y la posesión que desde el momento de la muerte, pasaron a los herederos pero de manera indivisa. Naturalmente, para que cada heredero pueda considerarse legítimo participante del acervo así debe ser declarado por el juez que entiende en causa.

Pero también, la partición tiene un efecto atributivo, en el sentido de asignar la propiedad y la posesión sobre partes determinadas de la herencia.

Antes de la partición, hay una copropiedad y, por consiguiente, no se atribuye propiedad y posesión sobre bienes determinados: la partición reconocerá el derecho de dominio y, a la vez, viene a atribuir una posesión específica, respecto de los bienes separados:

c.- Durante el lapso que medie entre la declaratoria de herederos y la cuenta particionaria las partes pueden transar. En este sentido la pregunta es como es esa transacción.



En referencia a este punto conviene repasar lo dicho en Tenes Rivera de Vignatti s/sucesión” - 24/02/1986 donde indicaron que la cesión de derechos hereditarios debe ser realizada por escritura pública mientras que Rodolfo Papa, artículo publicado en Errepar, manifiesta:

“La cesión de derechos hereditarios puede elaborarse en forma convencional, por lo cual los términos y condiciones sobre la que se materialice, en especial ciertos aspectos de la responsabilidad resultante de la existencia y legitimidad de tales derechos que podría tener que asumir la cesionaria, podrían ser objeto de negociación entre las precitadas partes, a los fines de establecer ciertas limitaciones, en la medida en que no se vulneren disposiciones de orden público”

Lo importante al caso planteado no es “como” se realiza sino que “se puede” y, de ello, comprender que se habla de un derecho.

III.- MARCO TRIBUTARIO

Siendo el objeto de nuestro estudio el tratamiento de los derechos hereditarios en el Impuesto sobre los Bienes Personales realicemos un repaso en cuanto a normas aplicables:

ARTICULO 17 — Son sujetos pasivos del impuesto:

a) Las personas físicas domiciliadas en el país y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo, por los bienes situados en el país y en el exterior.

Las sucesiones indivisas son contribuyentes de este gravamen por los bienes que posean al 31 de diciembre de cada año en tanto dicha fecha quede comprendida en el lapso transcurrido entre el fallecimiento del causante y la declaratoria de herederos o aquella en que se haya declarado válido el testamento que cumpla la misma finalidad.

IV.- JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA Y JUDICIAL APLICABLE AL CASO

Ningún análisis podría presentarse como minimamente “cuidado” si no considera antecedentes jurisprudenciales que ayuden a resolver el fondo de la cuestión. En este sentido he seleccionado cierta jurisprudencia que permite echar luz sobre la cuestión de fondo discutida y sobre la cual acerco mi reflexión:



IV.a.- DAT 77-1996 – CESION DE NUDA PROPIEDAD DE ACCIONES CON RESERVA DE USUFRUCTO

En este dictamen se encuentra referenciado al momento de analizar el alcance de lo dispuesto por el Art. 19 inc b) de la Ley 23.966 en cuanto al objeto del impuesto dado que incorpora dentro del mismo a los derechos reales. Se entiende que los derechos reales a los que hace referencia son los aplicables para aquellos casos de transferencias de bienes inmuebles con reserva de usufructo.

Al estar analizando el tratamiento en el impuesto sobre los Bienes Personales de este especial derecho (el derecho hereditario) es probable que se caiga en referencias jurisprudenciales relacionadas con el negocio de cesión de acciones con reserva de usufructo.

Así analiza el presente dictamen

.- corresponde que el nudo propietario incorpore las acciones a su base imponible tributaria.

.- El derecho real que se posee sobre las acciones no se incorpora a la base imponible

En este sentido se interpreta que la mención del Art. 19 inc b) será aplicable solo para aquellas situaciones en la que la norma del tributo establece una solución específica contraria. En este sentido, el objeto del impuesto sobre los bienes personales, en el marco del Art. 19 inc b) debe ser entendido conforme la situación especial descrita en el último párrafo del Art. 22 Ley 23.966

Este dictamen lo he referenciado porque no cabe aplicar, al negocio accionario, aquellas previsiones que son solo explicitadas para el tratamiento específico de diferentes negocios que se pueden celebrar sobre inmuebles.

En este al línea de pensamiento se debe estar siempre primero A LA TITULARIDAD DE LA COSA excepto CUANDO LA NORMA PRESCRIBA UN TRATAMIENTO TRIBUTARIO DIFERENTE, como el caso indicado.

Este es el razonamiento que será válido dado que, de entenderse de otra manera, cada cosa estaría gravada dos veces:

a.- por ser titular y

b.- por el derecho real que se detenta sobre la cosa

IV.b.- BIENES USURPADOS – CHAMATROPULO MIGUEL A – DTE XXX PAGINA 477

La doctrina de este antecedente es necesario para tu caso.

Sobre el tratamiento de los bienes usurpados en el impuesto sobre los bienes personales. En este sentido se debe repasar el Art. 12 del DR 127-1996 que reglamenta cuando un bien debe ser considerado incorporado a la base imponible del impuesto del contribuyente (para el caso de bienes inmuebles)



ARTICULO 12. - A los efectos de la valuación de los inmuebles se entenderá que los mismos integran el patrimonio a condición de que al 31 de diciembre del período fiscal por el cual se liquida el gravamen se tenga su posesión o se haya efectuado su escrituración.

Se hace notar que aquí se establecen dos condiciones, posesión o escritura. En el caso de los inmuebles usurpados sucede que el contribuyente posee la escritura del mismo pero no tiene su posesión puesto que esta se encuentra de terceros ocupantes ilegítimos del bien.

Sin embargo, en la doctrina de referencia se expresa lo siguiente:

“En nuestro caso, si bien puede entenderse que existía escrituración, lo cierto es que el titular ha permanecido desposeído del bien entre la fecha del despojo por ocupación ilegítima por los usurpadores, hasta la fecha en que se ha producido el desalojo total de los ocupantes.

Por ende, no habiendo existido posesión por parte del contribuyente, éste no evidencia capacidad contributiva alguna, y no procede tributación en los impuestos patrimoniales, al cierre de los ejercicios fiscales involucrados en el mencionado lapso.

Sin embargo, debe quedar claro que el impuesto se aplica sobre los bienes que pertenecen a una determinada persona a excepción de los casos expresamente contemplados en la normativa (Art. 22 inc a) último párrafo)”

IV.c.- MAURO EUGENIO ALBERTO TFN 2006 – SOBRE TITULARIDAD DE BIENES INMUEBLES

Siendo que estamos referenciando posiciones hereditarias donde el bien subyacente sería un inmueble el antecedente aquí señalado será aplicable.

En el caso se trataba de dilucidar sobre que contribuyente debería atribuirse la base imponible ante la situación de haber efectuado venta por boletos en los cuales se dio la posesión

- No basta con el Boleto que manifieste la posesión
- Se requiere que el impuesto sea ingresado por quien tenga el uso económico del bien
- Para demostrarlo son útiles
 - a.- Manifestaciones ante Escribano de efectiva posesión del bien,
 - b.- pago de facturas de servicios públicos a su nombre,
 - c.- efectiva disponibilidad económica del bien.



V.- PALABRAS FINALES

El derecho tributario, si bien autónomo, manda aplicar supletoriamente las disposiciones del cuerpo de derecho privado habiendo repasado, en nuestro caso, aquellas normas dispuestas en el Código Civil y Comercial de la Nación (con apoyo en normas del anterior Código Civil) a fin de conocer, jurídicamente, el significado de la posición hereditaria y, con ello, el carácter del bien al que se accede en carácter de heredero.

Nuestra discusión se originó a partir de la declaratoria de herederos donde, conforme las normas el Impuesto sobre los Bienes Personales, por ser este el objeto de nuestro estudio, establece que será cuando el heredero considerará, en sus determinaciones tributarias, la porción a heredar.

Si embargo no es esta la única cuestión que conmueve al heredero. Las preguntas que luego surgirían son ¿que es lo que se hereda?, ¿como se declara?, ¿como se valúa?.

De lo detallado en este documento entendemos que el heredero accede a la posición dominial del causante y, siendo que estamos trabajando con posiciones hereditarias referentes de inmuebles, se accede a un derecho real de co-propiedad sobre bien inmueble.

Por lo dicho, en nuestro entendimiento, el acervo se deberá declarar y valorar conforme las normas aplicables al tipo de bien accedido, en este caso, inmuebles.

Al momento de analizar las situaciones tributarias de los herederos entendemos no se debe “sucumbir” a la frecuente situación de que si bien se encuentra en posición de herencia no posee uso o usufructo del bien y, con ello, pretender escapar a la imposición patrimonial sobre el mismo. Estando en una etapa plenamente negocial, de no haber realizado negocio jurídico alguno y no pudiendo alegar extremos de desapoderamiento fatal (como el caso de bienes usurpados) no se ajusta a derecho pretender aplicar a una situación institutos que, expresamente, la norma ha regulado para otros ni pretender aplicar a una situación institutos que, por fuerza, poseen un instrumental y extremo de probanza tal que no es posible producir en el proceso hereditario en el que se encuentra el contribuyente.

Dr. Sergio Carbone

Contador Público (UBA)