ITP POR CAUSA DE MUERTE O AUSENCIA. Art 1. E T19TO.
Escribana Amelia Minacapilli Castro

# ANTECEDENTES.

El art 12 de la ley 16.107 preveía gravar las trasmisiones por causa de muerte o ausencia, pero a pesar del plazo estipulado estos hechos generadores recién fueron incorporados tres años después en la ley16.320 de 1/11/92, vigente desde el 1º de enero de 1993., que en su art. 481 incorporó el literal E).

# Concepto.

***CAUSA DE MUERTE:*** Vamos repasar algunos conceptos básicos: el Art. 776 C.C. establece que:”La sucesión o herencia, modo universal de adquirir, es la acción de suceder al difunto y representarle en todos sus derechos y obligaciones que no se extinguen por la muerte. Se llama heredero el que sucede en estos derechos y obligaciones”.

Es una emanación de la personalidad y la continuación del causante en la persona del heredero.

***Requisitos de la* *sucesión mortis causa.***  La apertura de la sucesión y la existencia del sucesor al abrirse la sucesión. (Art.1038 C.C**).**

El art.1037 del C.C en cuanto a la apertura establece: “La sucesión sea testamentaria o intestada, se abre en el momento de la muerte natural de la persona o por la presunción de muerte causada por la ausencia. En nuestro derecho la sucesión se abre no solo por la muerte de una persona, sino también en el supuesto de la declaración de ausencia, es decir que la muerte puede ser real o presunta. Esta apertura de la sucesión es la apertura legalque se produce “ipso jure” por la muerte del causante y es de carácter necesario, a diferencia de la apertura judicial que es la denuncia ante el magistrado competente de haberse operado la apertura legal.

***Adquisición de la herencia.*** En nuestro derecho la trasmisión es “ipso jure” al abrirse legalmente la sucesión, comprende la propiedad y posesión de los bienes hereditarios y funciona en igual ya sea que los herederos sean ab intestato como testamentarios y se pueden realizar solo 2 tipos de disposiciones testamentarias: institución de heredero o de legatario

En cuanto al legado de inmuebles pueden ser de especie cierta y determinada (Art. 937 C.C) de especie (Art. 925 inc a C.C) de género (Art 925 inc c). A nosotros solo nos interesan los legados de especie cierta y determinada, ya que estos adquieren la propiedad desde la muerte del causante de pleno derecho por el modo sucesión, en lo demás casos se debe realizar la escritura de entrega de legado y adquieren por titulo y modo y no están gravadas por el I.T.P ni por acto entre vivos ni por causa de muerte.

***La aceptación de herencia.*** En nuestra legislación es un requisito necesario e irremplazable para que quede consumada la trasmisión hereditaria.

El pago del I.T.P por parte de uno o todos los herederos o legatarios debe considerarse un acto puramente conservatorio y por lo tanto no supone por si solo la aceptación.

***AUSENCIA.*** ART. 50 C.C. Ausente es el individuo cuya residencia actual se ignora o de quien no se tienen noticias y cuya existencia es por consiguiente dudosa.

ART. 51 CC El ausente es a los ojos de la ley, no esta vivo, ni está muerto. A los que tienen interés en que este vivo toca probar la existencia como el fallecimiento a los que tienen interés en que este muerto.

Existe una declaración provisoria y otra definitiva de ausencia, art. 55 y sgts del CC.

**Provisoria** Hay que esperar 4 año sin noticias o 6 si dejó apoderado o 2 años si fuere un catástrofe conocida (guerra, naufragio, etc), esta declaración es un trámite judicial que solo da la administración de los bienes del ausente.

**Definitiva**. 15 años desde la declaración provisoria, 10 años cuando es una catástrofe o más de 80 años de edad del ausente, en este caso la herencia pasa a los herederos testamentarios o ab intestato.

# HECHO GENERADOR.

**ASPECTO MATERIAL**. El art.1 E del T19 TO señala que están gravadas las “trasmisión de bienes inmuebles por el modo sucesión o por la posesión definitiva de los bienes dela ausente “.

 El ART.12. Decreto 252/98 establece el **Concepto de trasmisión**: Solo comprende la enajenación del **dominio pleno** por lo tanto quedan afuera la trasmisión del dominio desmembrado (nuda propiedad, porque los derechos de usufructo, uso, habitación que era titular el causante se extinguen con la muerte), institución de derecho de usufructo, derechos posesorios, derechos de promitente comprador, derechos de promitente vendedor.

Esto quiere decir que a diferencia de los actos entre vivos aquí de todo el haber sucesorio que deja el causante solo van a estar gravados los inmuebles en dominio pleno aunque sea una cuota parte.

En cuanto al inmueble afectado por el derecho real de habitación del cónyuge supérstite creado por la ley 16.081 (hoy art.881 del CC) tiene actitud para provocar el desmembramiento del dominio y por lo tanto NO es hecho imponible del ITP.

El derecho real de habitación del inmueble sede del hogar conyugal, concedido al cónyuge supérstite, es una asignación forzosa cuya naturaleza jurídica es la de legado legal.

El art.881 inc. 1º establece que el derecho real de habitación puede recaer sobre un inmueble urbano o rural pero en este último caso el derecho real se limitará a la parte de vivienda. El art.12 inc 3º dice “ los interesados deberán declarar a los efectos de la determinación de la materia imponible cual es el porcentaje no destinado a vivienda a fin de prorratear el valor real actualizado.”

 En la práctica el único documento válido para hacer uso de la opción del derecho de habitación es en el trámite sucesorio, la DGI requiere la manifestación expresa del cónyuge supérstite ya que es un acto personalísimo y debe hacerlo en el proceso sucesorio aceptando o renunciando al derecho, pues obviamente en caso de renuncia deberá tributarse por el inmueble asiento del hogar conyugal. Debemos aconsejar iniciar en este caso el trámite cuanto antes para hacerlo antes que fallezca el cónyuge y los herederos tengan que pagar con multas y recargos.

EJ: Fallece A casado y deja un solo inmueble y un hijo, si ese inmueble era el hogar conyugal la cónyuge puede optar por el derecho de habitación y el hijo no debe pagar el ITP porque no recibe el dominio pleno pero le aconsejaremos que inicie el tramite sucesorio para dejar asentada la opción .Puede suceder que la cónyuge opte por vender el inmueble junto a su hijo y allí si estaría gravado porque renuncia al derecho.

***ASPECTO TEMPORAL.-*** Art. 13 Decreto 252/98-

Por causa de muerte: fecha de apertura legal o sea fecha de fallecimiento del causante.

Ausencia : fecha en que quede ejecutoriado el auto que declare definitiva la posesión de los bienes del ausente.

En orden al tiempo debe tenerse presente lo establecido en el art.8 del C.T en cuanto a que la ley tributaria material se aplica a los hechos generadores ocurridos durante su vigencia y en relación al inc. E debemos tener presente que como dijimos fue creado por la ley 16320 que entró en vigencia el 1º/º/93 por lo cual están gravados por el impuesto: a) las sucesiones cuya apertura legal sea posterior al 31/12/92 .

b) Las sentencias declarativas que declaran la posesión definitiva de los bienes del ausente que hayan quedado ejecutoriadas con posterioridad al 31/12/92.

Es decir a partir del 1º de enero de 1993.

***ASPECTO ESPACIAL-*** Deben Ser bienes inmuebles ubicados en el territorio nacional , ello trae como consecuencia que un causante fallecido en nuestro territorio que trasmite la propiedad plena de inmuebles ubicados en el extranjero no configuran hecho generador, y a la inversa, un causante fallecido en el extranjero que trasmite la propiedad plena de inmuebles ubicados en nuestro territorio configura hecho generador y los plazos se cuentan desde el fallecimiento del causante, no siendo aplicable el art.9 del Decreto 252/98 que solo alcanza a los actos y contratos entre vivos.

## ASPECTO SUBJETIVO.-

***SUJETO ACTIVO.-***  El Estado y lo recauda la DGI.

***SUJETO PASIVO CONTRIBUYENTES,-***  Art-3º T 19. Art.14 Decreto 252/98

Los herederos y los legatarios de especie cierta y determinada.

Los beneficiarios en los casos de posesión definitiva de los bienes del ausente.

Tal como dijimos la aceptación de herencia en nuestra legislación es un requisito necesario e irremplazable para que pueda consumarse la trasmisión hereditaria, como este impuesto no esta unido al tramite sucesorio a quien realmente se esta gravando es al presento heredero o legatario ya que se desconocen todas las alternativas resultantes de la no aceptación , aceptación condicionada, desheredación, indignidad, litigios pendientes sobre la calidad de herederos o legatarios , etc, que impiden saber con exactitud al terminar el plazo quien es el deudor del impuesto y obrar en consecuencia.

Según la declaración actual de ITP el presunto heredero o legatario deberá presentar la declaración jurada y abonar el impuesto dentro del plazo estipulado sin perjuicio que según el art. 29 del CT tenga derecho de crédito.

En caso de que se hubieran cedidos los derechos hereditarios el obligado a pagar el ITP son los herederos en calidad de sujetos pasivos, pero tiene derecho de repetición contra el cesionario (ya que las deudas no pueden trasmitirse por acto entre vivos sin consentimiento del acreedor).

 ***Situación del cónyuge supérstite.***

POR SUS GANANCIALES--- No es sujeto pasivo, no es heredero ni legatario.

COMO HEREDERO O LEGATARIO- Es contribuyente del impuesto, puede ser heredero testado o por la sucesión intestada o legatario de especie cierta y determinada y el objeto del legado debe ser la propiedad plena.

COMO CÓNYUGE PORCIONERO- No gravado porque no esta nombrado en la ley, dictamen de la DGI 8/8/94.

### SUPETOS PASIVOS RESPONSABLES.-

 Por causa de muerte: todos los herederos por el total del impuesto, incluida la parte correspondiente al legatario de especie cierta.

El legatario es contribuyente pero no es responsable solidario.

En la ausencia: Los beneficiarios.

**NO HAY AGENTES DE PERCEPCIÓN**. Recordemos que cuando se nombró al Escribano agente de percepción se estableció en el artículo 7 del Decreto 252/98 dentro del Capítulo II Actos entre vivos. En este hecho generador la declaración jurada 1700 la debe realizar y firmar el contribuyente (sin perjuicio que necesite generalmente ayuda profesional) pero ningún profesional interviniente es agente de percepción ni responsable solidario.

# MONTO IMPONIBLE.

Art 4 Decreto 252/98.

Tanto el valor real como el coeficiente de actualización deben ser vigentes a la fecha que se configura el hecho generador, es decir fecha de fallecimiento del causante o que queda ejecutoriada la posesión definitiva.

Por ejemplo si A falleció en abril 2019 debemos obtener la Cédula Catastral con valor real 2018 (vigente en ese año) actualizado por el coeficiente 1,0373 correspondiente a abril de 2019.

Las cédulas catastrales que expide la Dirección de Catastro desde fines de 2019 traen al final de la hoja el valor real de los últimos 5 años y eso facilitó la tarea porque hasta esa fecha traía solo el vigente y todos los demás se debía pedir por cedula catastral informada que tiene un costo.

El coeficiente de actualización de valores reales de todos los años desde que nació el tributo se encuentran en la página de la DGI dentro de ITP.

# TASAS.

Art.6 T19TO

Herederos o legatarios en linea recta ascendente o descendente con el causante : **3%**

Esto en cumplimiento del art 48 inc.2 de la Constitución que establece: “La línea recta ascendente y la descendente tendrán un tratamiento diferencial en las leyes impositivas”

Los hijos y padres adoptivos no son parientes por consaguinidad y por lo tanto no integran el concepto anterior y pagan por el 4%.

Herederos y legatarios fuera de la línea recta ascendente y descendente y beneficiarios en la posesión definitiva de los bienes del ausente: **4%.**

# PLAZO.

Art. 15 Decreto 252/98, un año a contar del fallecimiento o de que quede ejecutoriada la sentencia.

La forma práctica que utiliza la DGI para el cómputo del plazo consiste en que vence el mismo día de la muerte del causante al año siguiente sin importar que el año fuere bisiesto.

# INFRACCIONES Y SANCIONES

Tenemos las mismas del CT que vimos en actos entre vivos con la aclaración que en este hecho generador no hay agente de percepción.

 EXONERACIONES SUBJETIVAS Y GENÉRICAS- Igual que por acto entre vivos. No rigen las objetivas y específicas que son solo para actos entre vivos.

# PAGO.

Art 29 CT. Tanto la declaración jurada que vimos como el pago lo realizan los contribuyentes, el boleto de pago es con un RUC genérico de la DGI.

# PRESCRIPCIÓN.

 Otra forma de extinguirse la obligación tributaria es por la prescripción. ART 38 del CT. En cuanto a todo el hecho generador de ITP, actos entre vivos o causa de muerte el plazo es de 10 años. En el caso de actos entre vivos dado que no inscriben los documentos si no pagamos no vemos extinción por prescripción pero en causa de muerte dado que el hecho generador nace con el fallecimiento de una persona y no hay un profesional que conozca el tributo y aconseje a los herederos muchas veces recién se enteran del nacimiento de la obligación cuando van a ver un profesional porque quieren iniciar la apertura legal o vender y el plazo del año ya venció y tienen muchos años de mora con sus multas y recargos . En esos casos debemos ver si no podemos prescribir el pago, sanciones e intereses teniendo en cuenta que el término de prescripción de 10 años se cuenta a partir de la terminación del año civil en que se produjo el fallecimiento.

La DGI deberá por expediente administrativo declarar de oficio la prescripción cuando se configuren los supuestos previstos por el ART 38 CT ( Ley 18788 de 4/08/2011,art 7)