

HEREDEROS Y LEGATARIOS DEL CONTRIBUYENTE. LA SUCESIÓN INDIVISA COMO SUJETO PASIVO DE LAS OBLIGACIONES Y LOS DEBERES TRIBUTARIOS¹.

Fernando J. Diez²

*“En este mundo nada es seguro,
excepto la muerte y los impuestos”.*
Benjamin Franklin

Sumario: 1. Introducción 2. La relación jurídica tributaria: La obligación tributaria. 3. Sujetos de la obligación tributaria: 3.1. El sujeto activo. 3.2. El sujeto pasivo de la obligación tributaria. 4. Responsables por deuda propia: 4.1. El contribuyente. 4.2. Herederos y legatarios del contribuyente. 4.3. La sucesión indivisa: Sujeto de derecho tributario. 5. Responsables por deuda ajena: Administradores de la sucesión. 6. Responsabilidad por las infracciones y delitos tributarios. 6.1. Sujetos no imputables. 6.2. Extinción por muerte del contribuyente: No transmisión de las sanciones y delitos tributarios. 6.3. Un supuesto especial: Las infracciones previsionales. 7. La muerte del contribuyente y los impuestos en particular: 7.1. Impuesto a las Ganancias. 7.2. Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta. 7.3. Impuesto sobre los Bienes Personales. 7.4. Impuesto al Valor Agregado. 7.5. Régimen simplificado para pequeños contribuyentes. 8. Consecuencias prácticas: Cancelación de inscripción ante AFIP. Sucesión indivisa. Declaración Jurada.

1 – Introducción.

Desde la muerte del causante los herederos son continuadores de su persona y tienen todos los derechos y acciones de aquel de manera indivisa -con excepción de los que no son transmisibles por sucesión-, y continúan en la posesión de lo que el causante era poseedor. Es decir, se transmite una unidad abstracta de activo y pasivo, derechos y obligaciones, una universalidad en donde los herederos se subrogan en la posición jurídica del causante³.

Cuando una persona fallece, las relaciones jurídicas en las que el causante era sujeto pasivo o activo no se extinguen, sino que en principio ese conjunto de relaciones jurídicas que componen el patrimonio de una persona -entre las que se encuentran comprendidas las de índole tributaria-, pasan a los nuevos titulares del patrimonio, de tal manera que se produce un cambio en la titularidad de las relaciones jurídicas pendientes.

¹ Artículo de doctrina publicado en la Revista de Derecho Privado y Comunitario N° 1 del año 2019, Sucesiones Tomo II, Mayo 2019, Rubinzal Culzoni Editores.

² Abogado, Especialista en Derecho Tributario (UBA). Profesor de Postgrado y Grado de la Facultad de Derecho y Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Buenos Aires.

³ La transmisión de los derechos y obligaciones, desencadenada por la muerte del titular del patrimonio por disposición de la ley, se produce de pleno derecho, en el mismo instante de su muerte; desde ese momento el heredero adquiere la propiedad de la herencia, aun cuando fuese incapaz o ignorase que la sucesión se le ha deferido (conforme artículos 2277, 2280, 2337 y concordantes del Código Civil y Comercial de la Nación).

Pues bien, cuando el causante ha sido sujeto pasivo contribuyente, este título se extingue con su muerte, correspondiendo cualidad de sujeto pasivo al sucesor universal o particular⁴.

Cabe aclarar que la herencia no es idéntica al patrimonio del causante, pues excepcionalmente hay derechos y obligaciones patrimoniales que se extinguen con la muerte de su titular y otros derechos que nacen derivados de la muerte pero que son independientes del fenómeno sucesorio.

El objeto de este trabajo es desentrañar el alcance de las normas contempladas en la ley de procedimiento tributario nacional (ley 11.683) y demás leyes impositivas de cada impuesto en particular que tienen aplicación cuando se produce la muerte del contribuyente.

En tal sentido, se debe diferenciar a los herederos y legatarios, de la “sucesión indivisa” como sujeto con personalidad jurídico tributaria.

Más precisamente, señalar quiénes resultan obligados al pago de los tributos devengados en vida del causante, y quiénes por los tributos generados por la continuación de su actividad. Finalmente, se busca analizar el impacto que produce la muerte en el régimen sancionatorio y los procedimientos que deben seguir sus sucesores ante la Administración Fiscal.

2 – La relación jurídica tributaria: La obligación tributaria.

La relación jurídica tributaria constituye el eje de la construcción dogmática del Derecho Tributario y de las normas positivas reguladoras de la vida del tributo. Para comprender lo que esa relación significa, se suele decir que es un vínculo de carácter complejo que involucra dentro de ella a la obligación de pagar el tributo —como obligación fundamental— y a una serie de deberes jurídicos de distinta índole —prestaciones de hacer, no hacer o de sujeción— también esenciales en la vinculación que ambos sujetos presentan a partir del mandato legal⁵.

De esta manera, junto a la obligación tributaria, manifestada en una prestación de dar una suma de dinero en concepto de tributo, existen otras prestaciones denominadas “deberes jurídicos” de distinta naturaleza que la primera, pero que obligan al sujeto pasivo a hacer, a consentir o a tolerar, y pueden vivir antes, en, o después de las obligaciones de dar. Todos estos vínculos forman parte de la relación jurídica igualitaria entre ambos sujetos y están dentro del Derecho Tributario con autonomía científica⁶.

La obligación tributaria es una obligación ex lege, es una obligación pecuniaria nacida en la ley y, constituye la obligación principal de la relación jurídica tributaria. Como ha señalado Jarach en su clásica obra⁷, el hecho imponible es el hecho jurídico tributario, es decir, el

⁴ En este supuesto, no puede vislumbrarse una verdadera y propia garantía del acreedor o sujeto activo, sino una simple mutación del sujeto pasivo, motivada por la muerte del titular (Cortés Domínguez, Matías, *Ordenamiento tributario español*, Tecnos, Madrid, 1968, p. 406).

⁵ Sainz de Bujanda, Fernando, *Lecciones de derecho financiero*, Sección de Publicaciones Universidad Complutense, Madrid, 1979, p. 155.

⁶ Díez, Fernando Javier y Ruetti, Germán: *Procedimiento Tributario, Ley 11.683 comentada*, 1ª edición, La Ley, Buenos Aires, 2016, p. 6.

⁷ Jarach, Dino, *El hecho imponible*, AbeledoPerrot, 3ª ed., Buenos Aires, 1982, p. 75.

presupuesto de hecho al cual la ley vincula el nacimiento de la obligación tributaria, en sus aspectos sustanciales, objetivos, subjetivos, espaciales, temporales y de acuerdo con los distintos momentos y criterios de vinculación.

Asimismo, en la tesis de este autor, se puede identificar el concepto de capacidad contributiva con el de la causa de la obligación tributaria⁸. La capacidad contributiva constituye el fundamento lógico y jurídico del hecho imponible.

3. Sujetos de la obligación tributaria.

En términos sencillos se puede decir que “sujeto activo” de la obligación tributaria, es el que tiene derecho a exigir el pago de la obligación⁹; mientras que “sujeto pasivo” es el obligado a dar la cantidad de dinero en que se concreta la prestación objeto de la obligación tributaria.

3.1. Sujeto activo del poder tributario y de la obligación tributaria.

El sujeto activo es el titular acreedor de la prestación pecuniaria en que se materializa normalmente la obligación tributaria. Sin embargo, se debe efectuar una distinción entre el *sujeto activo del poder tributario* y el *sujeto activo de la obligación tributaria*.

En el primer caso, estamos ante el ente jurídico con facultad para establecer los tributos conforme al ordenamiento constitucional¹⁰. En tal sentido, el poder tributario se define en la facultad de producir normas tributarias.

En cambio, el sujeto activo de la obligación es el titular acreedor de la misma. “Son pues, dos conceptos que responden a dos realidades distintas, a dos momentos diversos de la vida del tributo. El primero corresponde a la creación de éste; el segundo se refiere al momento de la aplicación de la norma jurídica que lo estableció”¹¹.

En nuestro ordenamiento constitucional los distintos niveles de gobierno tienen la potestad tributaria y con base en el principio de reserva de ley tributaria, corresponde al Congreso u Órgano Legislativo (nacional, provincial y municipal) la facultad de instituir (crear, modificar o extinguir) tributos.

En lo que hace a la potestad acreedora de aquéllos, en el ámbito de los gravámenes regidos por la ley 11.683, el sujeto activo titular de la obligación es el Poder Ejecutivo. Este órgano delegó la aplicación, percepción y fiscalización de los tributos en un ente autárquico

⁸ Jarach, Dino, *El hecho imponible*, cit., p. 99.

⁹ Como hemos visto, el concepto de obligación tributaria es más restringido que el de relación jurídica tributaria, ya que aquélla sólo constituye el núcleo central de ésta, que se integra por el crédito del ente público y la deuda del sujeto pasivo de la imposición.

¹⁰ Se ha distinguido entre poder de policía y poder tributario o poder de crear impuestos. Son nociones distintas, aunque a veces aparecen simultáneamente, porque se confunden uno con otro. Como expresa Marienhoff, la finalidad de ambos poderes es lo que los diferencia. Mientras que el poder tributario es ejercido con el propósito de obtener renta, el poder de policía se ejerce directamente para obtener el bienestar público; este bienestar en algunos casos también es logrado mediante la imposición de gravámenes (Marienhoff, Miguel S., *Tratado de derecho administrativo*, t. IV, AbeledoPerrot, Buenos Aires, 1993, p. 549).

¹¹ Cortés Domínguez, Matías, *Ordenamiento ...*, cit., p. 337.

dependiente del Ministerio de Economía, que es la Administración Federal de Ingresos Públicos.

3.2. El sujeto pasivo de la obligación tributaria.

El sujeto pasivo es el deudor de la obligación tributaria, es decir, el sujeto que ha de realizar la prestación tributaria a favor del ente público acreedor. Esta definición, en apariencia de sencilla comprensión, requiere múltiples precisiones de variada índole jurídica y económica¹².

Sin embargo, no podemos dejar de señalar que el sujeto pasivo de la obligación tributaria, en pura dogmática tributaria, es el *contribuyente*, es decir, aquel que verifica el presupuesto de hecho establecido por la ley como hecho imponible y cuya realización da nacimiento a la obligación tributaria y a su consecuente pago¹³.

La claridad y simplicidad de esta construcción no se dan siempre en el derecho tributario, donde el derecho positivo ofrece una serie de supuestos en los que, de una manera u otra, la norma general (deudor = realizador del hecho imponible) no opera de ese modo o, al menos, no opera con exclusividad¹⁴.

Por ello, se pueden mencionar las siguientes situaciones o supuestos en los cuales el principio general —con arreglo al cual el sujeto pasivo es el contribuyente por ser éste el titular exclusivo del hecho imponible— cede y se ubican como sujetos pasivos *otras personas* cuyo denominador común es que ninguna de ellas son titulares o realizadoras del hecho imponible y no obstante ello son deudoras o sujetos pasivos del tributo:

- Supuestos en los que la deuda tributaria se transmite del obligado a otros sujetos por transmisión *mortis causa* (herederos y legatarios).
- Supuestos en los que la ley extiende la obligación del cumplimiento de la prestación tributaria a otros sujetos, ya sea en calidad de deudores solidarios, o bien en calidad de deudores subsidiarios (responsables).
- Supuestos en los que la ley establece como único obligado al pago a un sujeto que se pone en lugar del realizador del hecho imponible (sustitutos).

En todos estos casos estamos ante sujetos pasivos distintos del contribuyente, a los que cabe agregarse una figura de sujeción pasiva formal que hace, no ya al pago del tributo o a la obligación tributaria nacida o perfeccionada, sino a supuestos en los cuales estos sujetos

¹² En doctrina tributaria existen diversas posiciones que tratan de abarcar, en más o en menos, a los diversos sujetos. Así, algunos autores consideran a los contribuyentes (sujetos pasivos por deuda propia) y a los responsables (sujetos pasivos por deuda ajena) como sujetos tributarios (Pugliese, Giuliani Fonrouge, Ataliba, Ingrosso). Otros suscriben a la tesis de que el contribuyente y el sustituto son únicamente sujetos pasivos (Pérez de Ayala). Otros sólo consideran al contribuyente como sujeto pasivo (Giannini). Otros consideran al contribuyente *de facto* ajeno a la obligación tributaria (Cortés Domínguez, a contraposición de la posición de Berliri quien considera que va a ser sujeto pasivo quien paga el tributo al Fisco, pero nunca quien está obligado a restituir el tributo abonado a aquel que pagó por él).

¹³ Diez, Fernando Javier y otro: *Procedimiento ...*, cit. p. 70.

¹⁴ Cortés Domínguez, Matías, *Ordenamiento ...*, cit., p. 341.

operan en determinado vínculo con los sujetos pasivos, detrayendo importes o exigiéndoles a éstos mayores importes, que luego ingresan a las arcas del organismo recaudador a cuenta del gravamen que en definitiva resulte (agentes de retención o percepción).

4. Responsables por deuda propia.

La ley 11.683 adopta una clasificación de sujetos pasivos bipartita, en función de sus responsabilidades. De este modo, tenemos en la estructura de la ley dos tipos de sujeción pasiva: i) “responsables por deuda propia”, que son los contribuyentes, sus herederos y legatarios (artículo 5°), y ii) “responsables por deuda ajena” en los cuales ubica a los responsables solidarios, a los agentes de retención y percepción, y a los sustitutos (artículo 6°).

Jarach sostiene que esta distinción se funda en la separación entre la deuda y la responsabilidad en tanto estos conceptos “sirven para establecer una diferenciación entre el verdadero contribuyente, al que la ley le atribuye la titularidad del hecho imponible, de acuerdo con los conceptos ya desarrollados, y los demás sujetos a los que la ley extiende la obligación de pagar el tributo con diferentes grados de responsabilidad solidaria sin condiciones, a la responsabilidad solidaria supeditada a la verificación de ciertos supuestos, a la responsabilidad subsidiaria y la responsabilidad sustitutiva”¹⁵.

4.1. El contribuyente.

El concepto que se ha dado del contribuyente (sujeto pasivo que realiza el presupuesto de hecho establecido por la ley como hecho imponible y cuya realización da nacimiento a la obligación tributaria y a su consecuente pago; *titular exclusivo del hecho imponible*¹⁶) coincide y encuentra plena confirmación en la definición legal que de esta figura da el primer párrafo del artículo 5°.

Como principio general adoptado por el ordenamiento tributario vigente, son los contribuyentes los que responden por sus deudas, tanto se encuentren expresamente designados como tales o surja su calidad de sujeto de modo implícito, por la realización de los hechos imposables previstos en la ley tributaria.

En ese orden de ideas, la ley 11.683 establece en el artículo 5° que estarán obligados a pagar el tributo “como responsables por su deuda tributaria” los que sean contribuyentes según las leyes respectivas, en tanto se verifique respecto de ellos el hecho imponible que le atribuyan las leyes tributarias correspondientes, de cuyo texto surge que será contribuyente quien realiza el hecho imponible, o respecto de quien tal hecho se realiza o produce.

Por ello, la ley 11.683 define al contribuyente de modo coincidente con su definición dogmática, en tanto no sólo resulta responsable por su propia deuda tributaria, sino que lo es por verificar en su cabeza el hecho imponible; o sea, por verificarse a su respecto la causa jurídica del tributo.

¹⁵ Jarach, Dino, *Finanzas públicas y derecho tributario*, Cangallo, Buenos Aires, 1985, p. 392.

¹⁶ Díez, Fernando Javier y otro: *Procedimiento...* cit., p. 72.

En los incisos a) a d) del primer párrafo del artículo 5º, la ley establece quiénes pueden ser contribuyentes de los tributos. Como bien señala Jarach, “la exégesis de esta norma pone de relieve lo siguiente: la ley no establece quienes son los contribuyentes de los diferentes impuestos, sino quienes pueden serlo. En otros términos, no se trata de una norma de inmediata aplicación, sino —simplemente— de una disposición con contenido doctrinal, cuya aplicación está supeditada a lo que concretamente dispongan las leyes tributarias particulares en su definición de los hechos imposables y atribución a los sujetos pasivos”¹⁷.

4.2. Herederos y legatarios del contribuyente.

La norma también coloca como *responsables por deuda propia a los herederos y legatarios*¹⁸ *del contribuyente*. En estos supuestos de sucesores *mortis causa*, estamos ante un caso de sujeto pasivo a *título propio* pero que *no es titular del hecho imponible*.

Como he adelantado, cuando muere una persona, las relaciones jurídicas en las que el causante era sujeto pasivo no se extinguen, sino que ese conjunto de relaciones jurídicas que componen el patrimonio de una persona pasan a los nuevos titulares del patrimonio, de tal manera que se produce un cambio en la titularidad de las relaciones jurídicas pendientes.

Pues bien, la muerte del contribuyente extingue su condición de tal, pasando la cualidad de sujeto pasivo al sucesor universal o particular. De esta manera los herederos van a responder, por las obligaciones tributarias nacidas e impagas en vida del causante¹⁹.

En definitiva, constituye una hipótesis de sujeción pasiva especial dado que en estos casos, desde el fallecimiento pasan a ser responsables por la deuda del contribuyente, pero a título propio, por lo que es una ficción en tanto la ley los coloca como “continuadores” del contribuyente.

En este mismo sentido, el Tribunal Fiscal de la Nación desestima la excepción de falta de legitimación pasiva opuesta por la heredera del causante en la determinación del impuesto a las ganancias practicada por el Fisco a la sucesión, pues, si bien aquélla sostiene que el ajuste debía practicarse al administrador, la determinación se le practica como responsable por deuda propia, debido a su participación en los resultados de la sucesión²⁰.

Es importante señalar, que el nuevo Código Civil y Comercial en su artículo 2337 consagra la “investidura de la calidad de heredero” de pleno derecho, la cual en el caso de que la sucesión tuviese lugar entre ascendientes, descendientes y cónyuge, el heredero queda investido de su calidad de tal desde el día de la muerte del causante, sin ninguna formalidad o

¹⁷ Jarach, Dino, *Finanzas públicas...*, cit., p. 393.

¹⁸ De conformidad con el artículo 2278 del CCCN: Se denomina heredero a la persona a quien se transmite la universalidad o una parte indivisa de la herencia; legatario, al que recibe un bien particular o un conjunto de ellos.

¹⁹ Se encuentran alcanzadas las obligaciones tributarias que han sido liquidadas y declaradas por el propio contribuyente y a su muerte no han sido canceladas por éste, como también aquellas que no han sido exteriorizadas por el contribuyente y son determinadas de oficio por la Administración Fiscal.

²⁰ TFiscal de la Nación, sala C, “Gotte, Silvia Patricia”, 03/09/2009. La Ley Online: AR/JUR/61216/2009.

intervención de los jueces, aunque ignore la apertura de la sucesión y su llamamiento a la herencia²¹.

Es por ello, que independientemente de la promoción o no del proceso sucesorio, desde la muerte del contribuyente, la Administración Fiscal debe emplazar a los herederos -y no a la sucesión indivisa como sujeto pasivo del derecho tributario- por las obligaciones tributarias nacidas con anterioridad a su fallecimiento.

Al respecto, la sala B del Tribunal Fiscal de la Nación declara la nulidad de la resolución determinativa de oficio, porque fue dirigida a un sujeto inexistente. Sostiene para ello, que al haber tomado conocimiento de la muerte del contribuyente, el Fisco Nacional dispone de varias opciones para conocer si existían herederos en los términos del artículo 3410 del Código Civil (actual 2337 del Código Unificado), y se debe dejar sin efecto la vista corrida oportunamente al contribuyente que falleció poco tiempo después y correr una nueva a los sujetos obligados a responder conforme a la ley²².

Asimismo, cabe señalar que el hecho de que la deuda tributaria no esté liquidada a la fecha de la muerte del causante no impide su transmisión a los sucesores o herederos de las obligaciones y deudas tributarias devengadas²³. En este caso, las actuaciones se entenderán con cualquiera de los sucesores y se deberá notificar la liquidación resultante, a todos y cada uno de los interesados que consten en el expediente.

Vale recordar que el artículo 2280 del Código Civil y Comercial establece que los herederos responden por las deudas del causante con los bienes que reciben, o con su valor en caso de haber sido enajenados. En virtud de este principio los herederos del contribuyente quedan obligados sólo hasta la concurrencia del valor de los bienes hereditarios recibidos²⁴.

En todos estos supuestos que hemos analizado, el contribuyente era responsable por deuda propia por ende, cuando fallece, sus herederos se encuentran obligados al pago de sus deudas tributarias en la medida del valor de los bienes recibidos del mismo.

Ahora bien, cuando el causante era director, gerente o representante de una persona jurídica, sociedad, asociación, entidad y/o empresa, al cual se le pretende extender la responsabilidad

²¹ Advertidos de los problemas terminológicos que suscitaba el término “posesión hereditaria” el nuevo Código unificado utiliza la terminología “investidura de la calidad de heredero” que es el reconocimiento legal de la calidad de heredero, con el llamado a suceder es investido por mandato de ley. De esta manera, el artículo 2337 replica textualmente el art. 3410 del Código derogado (Medina, Graciela y Rolleri Gabriel. *Derecho de las Sucesiones, AbeledoPerrot*, Buenos Aires, 2017, p. 203).

²² TFiscal de la Nación, sala B, "Innocenti, Fernando Bladimiro s/recurso de apelación - impuesto al valor agregado", 22/04/2014.

²³ Es importante señalar, que la ley de procedimiento consagra que sea el propio sujeto pasivo (contribuyentes, demás responsables o sustitutos) quien efectúe la liquidación y cuantificación de la obligación tributaria, mediante la presentación de una declaración jurada –sistema de autodeclaración- (artículo 11 de la ley 11.683, primer párrafo) y sólo a falta de su presentación o impugnada la presentada por la Administración, el Organismo procederá a determinar de oficio la cuantía de la obligación (artículo 16 de la citada ley).

²⁴ El nuevo Código Civil y Comercial elimina la aceptación pura y simple, el concepto de beneficio de inventario, y la división de créditos y deuda, señalando en los fundamentos del anteproyecto que “la responsabilidad del heredero es *intra vires* (con el valor de los bienes)”. Medina, Graciela y Rolleri, Gabriel. *Derecho de las Sucesiones*, cit., p. 12.

solidaria en los términos del artículo 8° de la ley 11.683, en mi opinión la obligación no se transmite a sus herederos.

La responsabilidad solidaria consagrada en el inciso a) del artículo 8° de ley 11.683 respecto de los sujetos señalados en los primeros cinco incisos del artículo 6°, se funda en una actuación reprochable a éstos cuando claramente les atribuye responsabilidad “por incumplimiento de sus deberes tributarios”²⁵.

Se justifica entonces en la violación del deber que la ley tributaria impone a quienes no satisfacen el impuesto con los recursos que administran o de que disponen, lo que obliga a efectuar una interpretación restrictiva de la norma, con base en una concreta subjetividad y no por la mera situación objetiva de ser “sujeto responsable”. No basta con que una persona sea director, gerente, representante de una persona jurídica para que se le atribuya la responsabilidad solidaria²⁶.

También se ha dicho que la solidaridad tampoco es objetiva, ni aplicable por el mero hecho de ejercer la representación frente al Fisco nacional del obligado principal, “...es decir, el presupuesto de la responsabilidad solidaria, es el antijurídico incumplimiento de los deberes tributarios que el responsable por deuda ajena tuviere a su cargo, no siendo suficiente ocupar el cargo de director o gerente de la persona jurídica; por lo cual sólo a los que administran o disponen de los bienes sociales les alcanza la responsabilidad solidaria”²⁷.

En consecuencia de lo afirmado, las eventuales obligaciones fiscales que pudieran haber resultado exigibles al causante en su condición de responsable solidario, no son susceptibles de ser reclamadas a sus herederos, es decir que la defunción del mismo provoca que la ocasional acción tendiente al reclamo de las obligaciones fiscales quede extinguida a su respecto²⁸.

Con una postura contraria, la Administración Fiscal entiende que la responsabilidad solidaria, como obligación de resarcir el daño causado por el incumplimiento, debe distinguirse del procedimiento para su determinación y de las condiciones exigidas para su efectivización (incumplimiento del principal a su intimación; legitimado para intervenir en el procedimiento para ejercer las defensas que hubieran correspondido al causante, etc.), extremos estos otros que, como principio, no inciden en la existencia y medida de aquella responsabilidad, la que, bajo tal carácter, sólo puede corresponder a quien actuó como responsable en los términos del artículo 6° de la citada ley, mientras que sus sucesores responderán conforme el derecho civil.

²⁵ Diez, Fernando Javier y otro: *Procedimiento...* cit, p. 99.

²⁶ La Corte Suprema de la Justicia de la Nación, en la causa “Monasterio Da Silva, Ernesto”, del 2/10/1970 (Fallos: 278:11, La Ley Online: AR/JUR/76/1970), ha manifestado que “...estas normas no pueden interpretarse como lo hace el Fisco en el sentido de que basta el simple hecho de que una persona tenga en una sociedad alguno de los cargos enumerados para que se la considere responsable en los términos de la ley. Según se ha dicho, los que administren o disponen de los fondos de los entes sociales son quienes se hallan obligados a cumplir con los deberes tributarios”.

²⁷ CNCCont. Adm. Fed., sala III, 28/4/2010, “Costa, Roberto”, IMP 2010-9, p. 208, La Ley Online: AR/JUR/14494/2010.

²⁸ Esta postura fue adoptada por la sala 1 del Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires, en la causa “Darder y Losano SA”, 16/08/2013 y por la sala II, “Koreck Hnos. SCA”, 01/03/2007.

Finalmente, es importante señalar que el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación mantiene en el artículo 2299 la regla de que la renuncia a la herencia debe ser expresa y realizada por escritura pública, pero también acepta el acta judicial siempre que el sistema informático asegure la inalterabilidad del instrumento, en consonancia con lo dispuesto en materia de prueba de los actos jurídicos. Frente a este repudio se juzga al renunciante como si nunca hubiere sido heredero y la sucesión se defiere como si el renunciante no hubiese existido.

Sobre la renuncia a la herencia el Tribunal Fiscal Nación señala que el Fisco puede válidamente requerir el pago de la deuda impositiva a los sucesores del fallecido, si éstos no realizaron la renuncia o repudio a la herencia en forma expresa y formal. El repudio a la herencia mediante escrito presentado ante la Administración Fiscal no puede considerarse válido ni eficaz²⁹.

En otro caso, cuando el Fisco le corre vista a la heredera, por una obligación tributaria que su padre en vida no había declarado, ésta plantea la defensa de falta de legitimación adjuntando la renuncia a la herencia formalizada ante escribano. El Tribunal advierte que el repudio no se presentó en la sucesión, y que la renuncia fue efectuada luego de haber iniciado el proceso sucesorio y obtenido a su favor la declaratoria de herederos. Por todo ello, el tribunal no considera válida la renuncia y considera que ya había aceptado como heredera³⁰.

4.3. La sucesión indivisa: Sujeto de derecho tributario.

La capacidad jurídica se adquiere tanto para las personas humanas como para las personas jurídicas cuando se cumplen determinados requisitos fijados por el ordenamiento jurídico, en este caso, el Código Civil y Comercial de la Nación³¹. En derecho tributario operan las personas con capacidad jurídica, de modo que no es necesario cumplir ningún requisito especial para tener capacidad jurídica tributaria.

Sin embargo, pueden ser sujetos pasivos de la obligación tributaria personas incapaces y entes desprovistos de personalidad jurídica, de modo que se convierten en deudores del tributo a título propio, con obligaciones, deberes y patrimonios afectados a tal fin.

Al respecto, Rolleri considera que la sucesión no es persona jurídica porque carece de patrimonio (ya que el código civil establece la transmisión de la herencia a los sucesores en el mismo momento de la muerte), de un interés distinto al de los herederos y de un órgano de administración que la represente y que obre con independencia de la voluntad de los herederos³².

²⁹ TFiscal de la Nación, sala A, “Arriola, José Alberto”, 21/04/1998, La Ley Online: AR/JUR/4929/1998.

³⁰ TFiscal de la Nación, sala B “Viner Liliana”, 19/03/2013.

³¹ Para el caso de las personas humanas, la regulación sobre capacidad y los supuestos de incapacidad se encuentra contenida en los arts. 22 a 50 del Libro Primero, Parte General, título I; y para las personas jurídicas en el complejo de normas contenidas en el Libro Primero, Parte General, título II.

³² Rolleri, Gabriel, “*La personalidad de la sucesión y las facultades del administrador de la herencia*”, Revista de Derecho de Familia 2009-II, Editorial Abeledo Perrot, p. 175.

Así, es indiscutible que para el derecho civil la sucesión no es una persona jurídica y por lo tanto no es titular de derechos, ni de obligaciones, ni está legitimada para estar en juicio, ni puede ser representada. Pero como veremos, atento a su autonomía científica, el derecho tributario le reconoce personalidad jurídica tributaria.

¿Cuál es el fundamento jurídico de ello? Para Cortes Domínguez, esta discordancia entre el ordenamiento privado y el tributario se sustenta en la concepción misma del sujeto pasivo tributario. En efecto, siendo aquél el elemento subjetivo del presupuesto de hecho definido en la norma, no es necesario que el ente al que se refiere la norma jurídica tenga que poseer la calificación de “persona jurídica”, sino que basta que sea un sujeto conocido por el “ordenamiento jurídico”.

Por ello, “no hay repugnancia en que el ordenamiento tributario considere destinatarios de las normas a entes colectivos que sin haber sido calificados de personas jurídicas lo hayan sido de sujetos de derecho en el ordenamiento jurídico total. En estos casos, el ordenamiento tributario no hace más que referir determinadas relaciones tributarias a determinados sujetos”³³.

Ello así, pues el derecho tributario, en lo concerniente al nacimiento de la obligación de derecho sustancial, considera la autonomía objetiva de cierta relación patrimonial dada, por sobre la capacidad subjetiva del titular de dicha relación, lo que resulta lógico si se considera que la obligación tributaria “presupone la existencia de una capacidad contributiva en el sujeto pasivo” que puede subsistir independientemente de la existencia o no de capacidad jurídica³⁴.

El artículo 5º de la ley 11.683 señala expresamente que “Están obligados a pagar el tributo al Fisco en la forma y oportunidad debidas, (...) d) Las sucesiones indivisas, cuando las leyes tributarias las consideren como sujetos para la atribución del hecho imponible, en las condiciones previstas en la ley respectiva”.

Este es otro supuesto de sujeto pasivo de la obligación tributaria que no posee personalidad jurídica en nuestro ordenamiento civil y comercial. La sucesión indivisa, como sujeto, es una ficción tributaria toda vez que no constituye una persona de existencia ideal, ni ficta, ni jurídica dentro del concepto civilista, ni es una creación legal con personería jurídica independiente de la de sus miembros.

Sin embargo, a los fines tributarios, la comunidad de bienes que surge entre los coherederos a partir de la muerte del causante, y que trae aparejado un estado de indivisión hereditario, puede ser considerada contribuyente mientras dure ese estado en caso de realizar los hechos imponibles previstos en las leyes tributarias³⁵.

³³ Cortés Domínguez, Matías, *Ordenamiento...*, cit., p. 370.

³⁴ Los alcances y la naturaleza de la institución dentro del derecho tributario resultan distintas de aquella del derecho común y, por tanto, la solución de los problemas que en el primero se presentan, sólo pueden encontrar fundamento en los principios que rigen el derecho tributario y en la naturaleza del vínculo sustantivo que se establece en materia fiscal, pero no puede basarse en aquellos del derecho civil.

³⁵ En el impuesto a las ganancias, la sucesión indivisa, como sujeto fiscal, tiene razón de ser debido a que, al momento de la muerte del contribuyente, no se conoce quiénes son los herederos, y en qué proporción les

De esta manera, la sucesión indivisa será sujeto de derecho tributario a partir de la muerte del contribuyente y en la medida que perfeccione los hechos imposables previstos en las respectivas leyes impositivas.

Por ello, se puede establecer que la sucesión indivisa es un contribuyente de duración determinada, pues su existencia se inicia con el fallecimiento de la persona natural y se extingue ya sea por haberse dictado la declaratoria de herederos o declarado válido el testamento de la persona fallecida (Ganancias) o mientras se mantenga el estado de indivisión hereditaria, es decir, hasta la partición (en el IVA), es decir, cuando los herederos incorporen a su propio patrimonio lo dejado por el causante.

La sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal³⁶ revoca la decisión del Tribunal Fiscal³⁷ y declara la nulidad de las resoluciones determinativas de oficio dictadas por la Administración Fiscal, al entender que se reclama un tributo a quien no es contribuyente.

Para ello sostiene, que el Fisco debe dirigir el procedimiento administrativo a los herederos del contribuyente, y sustanciar ese procedimiento con todos y cada uno de ellos, y no con algunos o con la administradora de la sucesión, a la que sólo podrían alcanzarle los actos y omisiones verificados durante la existencia de la administración sucesoria, por lo que la falta de notificación personal a los herederos en sus respectivos domicilios provoca la nulidad del procedimiento.

Por último, entiende que la Administración Fiscal cuando dicta las resoluciones determinativas de impuestos que abarcan períodos en los cuales no existe el contribuyente “Sucesión de Francisco La Grottería”, incurre en un error en el sujeto pasivo.

En efecto, esas resoluciones fueron dictadas sin tener en consideración la declaratoria de herederos, la que había hecho cesar el estado de indivisión patrimonial originado por la muerte del causante y que, como consecuencia de ello, el ente “sucesión indivisa” había dejado de existir como sujeto distinto e independiente de la persona del causante y a partir de ese momento, los contribuyentes eran los derechohabientes, continuadores de la persona del causante.

5. Responsables por deuda ajena: Administradores de sucesiones (artículo 6º, inc. c).

Al lado de las obligaciones sustanciales propias del contribuyente habrán de existir otras de carácter formal para las cuales es necesario un concepto más riguroso de capacidad, que atribuya a determinado sujeto las obligaciones de otro.

corresponde heredar hasta que el juez dicte la declaratoria de herederos o apruebe como válido el testamento (Diez, Gustavo E., *Impuesto a las ganancias*, 7ª ed., La Ley, Buenos Aires, 2011, ps. 139/140).

³⁶ En la causa “Sucesión Francisco La Grottería”, mediante sentencia del 23 de octubre de 2008, se revocó la resolución del organismo jurisdiccional.

³⁷ TFiscal de la Nación, sala B, 18/05/2001.

Nace así una segunda categoría de sujetos pasivos tributarios, que el artículo 6º de la ley 11.683 denomina “responsables por deuda ajena”.

A diferencia de lo que sucede con el contribuyente -que puede no estar expresamente mencionado en la ley dado que su obligación nace por verificar el hecho imponible-, los sujetos responsables deben estar expresamente indicados en ella. Estos responsables por deuda ajena han sido instituidos por la ley 11.683 para asegurar la percepción de la prestación pecuniaria, partiendo del presupuesto de que existe respecto de ellos algún vínculo que los liga al contribuyente, a los bienes o al desempeño de alguna función.

El artículo 6º se refiere al pago de las obligaciones de otro (deuda ajena) pero no con el patrimonio del “responsable”, sino, precisamente, con los fondos del verdadero deudor del tributo³⁸. Sólo en la medida en que se verifiquen los presupuestos de atribución de responsabilidad del artículo 8º, responderán con todo su patrimonio.

Podemos decir entonces que mientras el artículo 6º define a los distintos “sujetos responsables” que están llamados a cumplir las obligaciones tributarias de otros, con el patrimonio de estos últimos, el artículo 8º consagra, en cambio, los supuestos de *atribución* de responsabilidad de un tercero a título personal (con todos sus bienes), solidaria (juntamente con el deudor) y subsidiaria en determinados supuestos (en tanto requiere de la previa intimación al contribuyente principal). La primera de las normas designa sujetos, y la segunda de ellas atribuye responsabilidad (a sujetos que incluso no son responsables en los términos del artículo 6º).

De una adecuada interpretación del citado artículo se desprende que la atribución de responsabilidad sólo puede ser producto de la comprobación de ciertas funciones realizadas por los responsables designados, pues la obligación que surge del artículo 6º refiere al deber de naturaleza sustancial de “pagar el tributo”, en tanto se den respecto del responsable las funciones de administración, percepción o disposición de fondos que nunca son propios.

La ley 11.683 designa en el inciso c) del artículo 6º como responsables tributarios de la sucesión indivisa a los administradores legales o judiciales de las sucesiones³⁹ y, a falta de éstos, al cónyuge supérstite y los herederos.

La comunidad hereditaria nace al momento de la muerte del causante y la figura del administrador judicial surge dentro del proceso sucesorio, sin embargo resulta necesaria una gestión de administración sobre los bienes del acervo hereditario hasta el momento del inicio

³⁸ Por ello, los sujetos del artículo 6º —y a diferencia de la atribución de responsabilidad prevista en el artículo 8º— no están obligados a pagar el tributo al Fisco con sus propios recursos o patrimonio, sino con los recursos “que administran, perciben o que disponen” de sus representados, mandantes, acreedores, etc. Por ende, no es por su capacidad contributiva que están obligados al pago, sino por *la relación de hecho o de derecho entre el responsable y el contribuyente o destinatario legal tributario*, ínsita en todas las situaciones contempladas por la disposición.

³⁹ El artículo 2346 del Código Civil y Comercial, en cuanto a la designación del administrador dispone: “Los copropietarios de la masa indivisa pueden designar administrador de la herencia y proveer el modo de reemplazarlo. A falta de mayoría, cualquiera de las partes puede solicitar judicialmente su designación, la que debe recaer preferentemente, de no haber motivos que justifiquen otra decisión, sobre el cónyuge sobreviviente y, a falta, renuncia o carencia de idoneidad de éste, en alguno de los herederos, excepto que haya razones especiales que lo hagan inconveniente, caso en el cual puede designar a un extraño”.

de dicho proceso. En ese período cobra importancia el administrador extrajudicial, que es aquel heredero que antes de la apertura del proceso sucesorio, con o sin mandato de sus coherederos, se encarga de realizar actos de conservación o de administración del patrimonio familiar⁴⁰.

Graciela Medina nos enseña que el "administrador de la sucesión" no representa a la sucesión por no ser ésta una persona jurídica y por ende el administrador representa a los herederos cuando estos por unanimidad le otorgan un mandato expreso o tácito, aún antes de iniciado el proceso sucesorio⁴¹.

No obstante ello, de acuerdo con la norma tributaria será el administrador el obligado a presentar la declaración jurada, liquidar el tributo, abonarlo con el patrimonio que administre y cumplir con el resto de los deberes formales a su cargo.

El artículo 7° constituye el correlato formal a cargo de los sujetos responsables, de cumplir — además de la obligación sustancial de pagar el impuesto del contribuyente— con todos aquellos deberes jurídicos que la ley 11.683 y demás leyes tributarias imponen a los contribuyentes tendientes a la determinación, verificación y fiscalización de los tributos.

Ello así, toda vez que "...si los responsables se encuentran obligados a satisfacer este deber sustancial, estarán en posición de realizar los actos que se les imponen a los fines de la determinación, verificación y fiscalización de los impuestos, cuyo deber de cumplirlos les estará igualmente exigido”.

El incumplimiento de estas obligaciones y deberes los hará personalmente responsables de las sanciones previstas en la ley 11.683 como infractores de los deberes fiscales de carácter material o formal, que les incumben en la función a su cargo⁴².

6. Responsabilidad por las infracciones tributarias.

6.1. Sujetos no imputables: La sucesión indivisa.

Por expresa disposición legal las sucesiones indivisas no están sujetas a las sanciones previstas en la ley de procedimiento tributario en sus artículos 39, 40, 45, 46 y 48.

Al respecto, el primer párrafo del artículo 54 de la ley 11.683, enuncia aquellos sujetos a los que no corresponde aplicarles las sanciones por infracciones formales y materiales. Como

⁴⁰ Medina, Graciela y Rolleri, Gabriel; *“Derecho de las Sucesiones”*, cit., p. 308.

⁴¹ Para sostener ello, Medina nos recuerda un antiguo pronunciamiento de la Suprema Corte de Buenos Aires en el cual se dejó sentado que *“La sucesión no es un ente jurídico dotado de personalidad; no es una persona jurídica. De manera que, cuando se designa a una persona como administradora de la sucesión se la nombra para que administre la masa de bienes que integran el patrimonio que se transmite, pero la actuación la cumple en nombre y representación de los herederos, que son sus titulares en el estado de indivisión. Solo se puede representar a las personas, sean físicas o jurídicas, no a las cosas o bienes”*. SC Buenos Aires, sentencia del 10 de septiembre de 1974, ED, 58-57. Medina, Graciela en *“El administrador de la sucesión. Representación, facultades, problemas frente a la quiebra”*. DFyP 2011 (agosto), 01/08/2011, p. 139.

⁴² Artículo 55 de la ley 11.683.

regla general, en los cinco supuestos⁴³ allí contemplados se verifica la inexistencia, pérdida o privación —material, legal o judicial— de capacidad jurídica. Es decir, no tienen la aptitud para ser titulares de relaciones jurídicas.

Si bien la norma se refiere a las infracciones o sanciones previstas en los arts. 39 (infracción formal genérica); 40 (infracción formal agravada sancionada con clausura); 45 (infracción material de omisión de tributos); 46 (infracción material de defraudación tributaria), y 48 (infracción material de retención indebida), lo cierto es que esta previsión legal resulta enteramente aplicable a todas las infracciones tributarias contenidas en la ley 11.683, siendo la omisión de las restantes infracciones un problema de deficiente técnica legislativa en función de las diversas modificaciones sufridas por ésta⁴⁴.

Como he señalado, la capacidad jurídica tributaria consiste en la posibilidad de ser titular de las relaciones económicas que constituyen los hechos imponibles, que se aleja de la “capacidad” regulada por el derecho privado. Es por ello, que aun los sujetos incapaces para el ordenamiento jurídico, pueden llegar a ser contribuyentes en un impuesto dado, en tanto se verifique a su respecto el hecho imponible.

En el ámbito del derecho tributario penal es precisamente su incapacidad civil la que impide responsabilizarlos por las infracciones cometidas. Es una norma de exclusión, no de atipicidad, de modo que la no aplicación de sanción es sólo para esos sujetos titulares de la obligación, y no a los responsables que han administrado los bienes de aquéllos.

Es por ello, que las sucesiones indivisas no son sujetos imputables de las sanciones por infracciones tributarias⁴⁵. Pero esta eximición de responsabilidad no es extensible a los administradores legales o judiciales de las sucesiones, pues éstos sí son personalmente responsables en función de lo establecido el artículo 55 de la ley 11.683.

6.2. Extinción por muerte del contribuyente: No transmisión de las sanciones y delitos tributarios.

El último párrafo del artículo 54 de la ley 11.683⁴⁶ consagra expresamente que “Las sanciones previstas en los artículos 39, 40, 45, 46 y 48, no serán de aplicación en los casos en que ocurra

⁴³ La citada norma, señala que además de las sucesiones indivisas, no serán imputables el cónyuge cuyos réditos propios perciba o disponga en su totalidad el otro, los incapaces, los penados a que se refiere el artículo 12 del Código Penal, los quebrados cuando la infracción sea posterior a la pérdida de la administración de sus bienes y siempre que no sean responsables con motivo de actividades cuya gestión o administración ejerzan.

⁴⁴ Así, esta exclusión resulta aplicable a las infracciones contempladas en los artículos 38.1, 39., 39.2, 39.3, 46.1., y 46.2.

⁴⁵ En la causa “Sucesión de Alcalá, Francisco Carlos”, la sala B del Tribunal Fiscal de la Nación, mediante sentencia de fecha 16/02/2012 hace lugar al planteo articulado por la actora y declara la nulidad del acto que aplicó una multa a una sucesión indivisa por una presunta infracción al artículo 45 de la ley 11.683. Sostiene que la sanción fue dictada por el organismo recaudador en abierta contradicción con las disposiciones legales vigentes.

⁴⁶ En este mismo sentido: Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires: Artículo 66: No están sujetas a sanciones las sucesiones indivisas por los actos cometidos por el causante. (...) Las sanciones previstas no serán de aplicación en los casos en que ocurre el fallecimiento del infractor aun cuando la resolución respectiva haya quedado firme y pasada en autoridad de cosa juzgada. Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Artículo 119: Las acciones para aplicar las multas por las infracciones tipificadas en este Capítulo, así como las

el fallecimiento del infractor, aun cuando la resolución respectiva haya quedado firme y pasado en autoridad de cosa juzgada”.

La no transmisión de las sanciones tributarias a los herederos es una consecuencia de la naturaleza penal que se la ha reconocido las infracciones tributarias⁴⁷ y la aplicación del principio de personalidad de la pena, que impide que la sanción se imponga a terceras personas ajenas a la infracción.

En este sentido se pronuncia la sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal⁴⁸, al señalar que la sanción de multa aplicada por el fisco a un contribuyente en los términos del artículo 45 de la ley 11.683 debe declararse extinta, teniendo en cuenta el certificado de defunción del infractor y de conformidad con el artículo 54, tercer párrafo, de la citada ley.

En relación a este punto, el jurista español Rafael Calvo Ortega, señala que “Las sanciones tributarias no son transmisibles dado que la imputabilidad legal necesaria en toda infracción y, en consecuencia, en la sanción limita ésta al sujeto infractor correspondiente. No lo son evidentemente inter vivos (donde si se quisiese hacer un planteamiento alejado del Derecho sancionatorio jugaría en última instancia el principio de indisponibilidad de las situaciones subjetivas), pero tampoco mortis causa dado que la imputabilidad estudiada anteriormente (entendida como una relación entre hecho y sujeto) genera un vínculo personalísimo”⁴⁹.

Así, el Tribunal Fiscal entiende que habiéndose acreditado el fallecimiento del contribuyente, el principio *nulla poena sine culpa* que recepta nuestra legislación penal importa la imposibilidad de aplicar una sanción de naturaleza penal, como lo es la multa, sin la atribución subjetiva de la conducta. Siendo imposible atribuir la acción antijurídica que causó

ya impuestas, se extinguen por la muerte del infractor. La Ley General Tributaria Española: Artículo 39: establece que tras la muerte de un obligado tributario, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos..., pero en ningún caso se transmitirán las sanciones. El Modelo de Código del CIAT, en su artículo 157 prevé las formas de extinción de las sanciones, incluyendo tanto la de la potestad de imponer la sanción como la de cobrar o ejecutar la sanción ya establecida. Siguiendo el principio de la personalidad, el Modelo opta por la solución de que la muerte del infractor extingue las sanciones, con lo cual no se transmiten a sus herederos o legatarios.

⁴⁷ La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha adoptado –a excepción de algún pronunciamiento aislado– la posición penalista en el análisis y consideración de los ilícitos tributarios. La línea de pensamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación apunta, desde “Parafina del Plata” (Fallos 271:297) a la tendencia penalista del ilícito fiscal resultándoles aplicables los principios generales contenidos en el Código Penal. También puede advertirse esta tesis en el fallo “Lápiduz, Enrique” sentencia del 28/04/1998 (Impuestos, T. LVI-A, p. 66) donde sostuvo que “...La clausura del artículo 44 de la ley 11.683 reviste un innegable carácter represivo, siendo una medida de naturaleza estrictamente penal”. Asimismo, en la causa “Mazza, Generoso”, sentencia del 06/04/1989, ha aplicado esta doctrina en la consideración de las determinaciones de oficio presuntivas y la imposibilidad de su extensión al campo del hecho ilícito tributario sin el necesario sustento de otros elementos de prueba que permitiesen acreditar la existencia de una actividad dolosa tendiente a defraudar los intereses del Fisco; reafirmando con ello que “el principio de culpabilidad resulta aplicable a las infracciones tributarias”.

⁴⁸ CNCont. Adm. Fed., sala I, “Badessich, Andrés Juan c. Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, 26/10/2017. La Ley Online: AR/JUR/88882/2017.

⁴⁹ Calvo Ortega, Rafael. Curso de Derecho Financiero. “I. Derecho Tributario: Parte General”. 8º edición, Editorial Thomson Civitas, Madrid, 2004, p. 424.

perjuicio al erario público a aquél que la realizó, corresponde dejar sin efecto la multa aplicada⁵⁰.

Por otro lado, y respecto de los delitos tributarios cabe señalar que es de aplicación lo dispuesto por el artículo 59 del Código Penal en cuanto consagra que la extinción de la acción penal se produce por la muerte del imputado⁵¹.

De esta manera, la muerte del sujeto activo del hecho penalmente típico, antijurídico y culpable, se trate del autor o de cualquiera de los partícipes, produce la extinción de la pretensión punitiva del Estado con respecto a dicha persona. Es por ello, que acreditado el deceso queda extinguida la acción penal por fallecimiento respecto del imputado y, en consecuencia, se dicta su sobreseimiento⁵².

Aunque el texto legal sólo atribuye a la muerte del imputado la naturaleza jurídica de causal de extinción de la acción penal -que implica la terminación de su curso sin haber alcanzado su finalidad-, es evidente que dicho suceso afecta no sólo la potestad estatal de someter a investigación y a juzgamiento a la persona fallecida, sino también la de ejecutar en contra de ella una sentencia judicial que la condene a una pena o le imponga una medida de seguridad.

Por ello, exista o no sentencia firme al momento de producirse la muerte del autor o del partícipe del delito objeto del proceso, podremos asignarle al hecho del fallecimiento del condenado o del imputado, respectivamente, el efecto extintivo de la pena o medida de seguridad, o de la acción penal⁵³.

La amplitud de las consecuencias cancelatorias, de la pretensión punitiva estatal que la uniformidad de la doctrina reconoce a la muerte del contribuyente tiene como fundamento el principio de personalidad de la pena, que constituye uno de los límites impuestos a la coerción penal en resguardo de las garantías individuales propias del Estado constitucional de Derecho. Dicho postulado implica que la pena no puede trascender la persona del que la sufre, pues tiene su finalidad en relación con el sujeto de la misma⁵⁴.

En palabras de Baigun y Zaffaroni, dicho principio –que a partir de la reforma de 1994 asume jerarquía constitucional- es una consecuencia del principio de culpabilidad, que exige la responsabilidad penal fundada subjetivamente en el hecho propio del autor o partícipe, lo que impide el traslado a un tercero de las consecuencias jurídicas del hecho ilícito penalmente típico atribuido a quien ya ha dejado de existir⁵⁵.

⁵⁰ TFiscal de la Nación, sala B, “Talavera Martínez, José”, 07/12/2017.

⁵¹ El título décimo del Código Penal regula lo relativo a la extinción de la acción y de las penas en el ámbito de un proceso penal. El artículo 59 dice: *La acción penal se extinguirá: 1) Por la muerte del imputado.*

⁵² Cámara Federal de Casación Penal, sala II, “Riveros, Santiago Omar y otros s/ recurso de casación”, Registro N° 266/17, 30/03/2017.

⁵³ No obstante ello, cabe señalar que si el contribuyente o sus herederos han abonado la sanción de multa, la misma es irrepetible.

⁵⁴ Tribunal Oral en lo Criminal Federal de Comodoro Rivadavia Secretaría de Ejecución Penal, “Piccini, Martín Javier y otros s/ infracción ley 23.737, sentencia de fecha 5 de junio de 2017.

⁵⁵ Baigun, David y Zaffaroni, Eugenio, “Código Penal y Normas Complementarias. Análisis Doctrinal y Jurisprudencial”. Directores. T. “2B” Ed. Hammurabi Ed. Buenos Aires, Año 2007, p. 111.

6.3. Un supuesto especial: Las infracciones previsionales.

El régimen sancionatorio por infracciones a los Recursos de la Seguridad Social presenta diversas particularidades que propician un análisis singular del mismo, donde no sólo carece de un único cuerpo normativo que recoja a todas las infracciones, sino que la naturaleza de estos ilícitos aún sigue puesta en duda.

En las infracciones previsionales, el criterio adoptado por el Fisco Nacional y convalidado por la Cámara del fuero y que anticipo no coincido en absoluto, es que las infracciones previstas por las leyes 17.250 y 22.161 carecen de naturaleza penal, revisten carácter administrativo fiscal y sancionan incumplimientos objetivos y por ello no le resultan aplicable los principios del derecho penal, por lo que trascienden al hecho del fallecimiento del infractor, no extinguiéndose con el mismo.

En la actualidad las tres salas de la Cámara Federal de la Seguridad Social⁵⁶ parten de un criterio general conforme al cual las sanciones previsionales son objetivas; esta simple premisa marca la distancia con la tesis de la Corte de Justicia de Nación en las infracciones tributarias⁵⁷. De esta manera, se ha mantenido una posición inflexible sosteniendo que el mero incumplimiento habilita las sanciones con exclusión de la intencionalidad; la sola constatación de la infracción genera la consiguiente responsabilidad y sanción del infractor, por ende el elemento subjetivo no tiene cabida.

No obstante, encontramos pronunciamientos de la Cámara que son contrarios a esta postura, y donde han considerado la aplicación de la ley penal más benigna a las sanciones previsionales aplicadas por la AFIP⁵⁸.

Por su parte, la sala II de la Cámara Federal de La Plata⁵⁹ basándose en la doctrina que emana de la Cámara Federal de la Seguridad Social, considera que las penas pecuniarias tienen un carácter particular, aun conservando su calidad de pena tienen carácter indemnizatorio y no tienen aplicación las reglas del derecho penal. Por ello, considera que la multa fiscal contravencional tiene por fin castigar al infractor en sus bienes, y por lo tanto en ese patrimonio beneficiado debe repercutir la pena y por ende la muerte del contribuyente no extingue la multa aplicada.

⁵⁶ Esta posición ha sido adoptada por las tres salas de la Cámara Federal de Apelaciones de la Seguridad Social, la sala I en “Asociación Civil Club Campos de Golf Las Praderas de Luján”, 28/02/2008; “Fideera Atlántica SRL”, 01/04/2014; sala II, “Trenes de Buenos Aires SA” 07/06/2012 y sala III, “Linser SACIS” 21/11/2012.

⁵⁷ La línea de pensamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación apunta, desde “Parafina del Plata” (Fallos: 271:297) a la tendencia penalista del ilícito fiscal resultándoles aplicables los principios generales contenidos en el Código Penal. En este sentido podemos citar: “Usandizaga, Perrone y Juliarena SRL”, 15/10/1981, Fallos: 312:447, “Mazza, Generoso”, 06/04/1989, Fallos: 312:447; “Morrillas, Juan Simón, 08/06/1993, Fallos: 303:1584; entre otros.

⁵⁸ Cámara Federal de la Seguridad Social, sala III, “3M Argentina SA”, 05/06/2012. En el fallo se remite y adhiere a los fundamentos expuestos en el Dictamen N° 30957/2011 de fecha 17/06/2011, de la Fiscalía General Nro. 2 del Dr. Eduardo Miragaya.

⁵⁹ Cámara Federal de La Plata, sala II, “Álvarez, Andrea U. y Otra c/ AFIP (DGI) s/Impugnación Acto Administrativo”, 09/04/2015.

No coincido con esa postura, en mi opinión no existen diferencias en cuanto a la naturaleza jurídica se refiere entre las infracciones impositivas y las previsionales, por tal motivo considero que éstas últimas tienen carácter esencialmente represivo. Ello no sólo surge de las estructuras de las normas positivas que tipifican las infracciones impositivas como las previsionales, sino por la manifiesta identidad de bienes jurídicos protegidos en uno y otro campo.

Es decir, las infracciones previsionales –trátense de ilícitos formales como materiales– poseen sustancia penal porque tienden a proteger bienes jurídicos en sentido penal y a sancionar conductas con penas de esa índole.

En este sentido, se ha concluido que las infracciones previsionales establecidas en la ley 17.250 y reglamentadas por normas de inferior jerarquía (resolución general 1566 y sus modificatorias) constituyen una reacción del ordenamiento jurídico ante la violación de las leyes previsionales, sustantivas y formales y por ende le son aplicables los principios de derecho penal⁶⁰.

Sostener que la infracción se encuentra tipificada en el ordenamiento positivo y, a la vez, negarle carácter penal para con ello relativizar la aplicación de los principios jurídicos y constitucionales de esa rama del derecho, constituye una tesis jurídicamente inconsistente y ajena a la elaboración científica que el tema requiere.

Como ha expresado el maestro Vicente O. Díaz, “...en materia sancionadora o correctora de conductas disvaliosas tributarias, no obstante que las mismas se produzcan en el campo administrativo, la valoración de los hechos e interpretación de las normas cae dentro de la potestad del Estado, cuyo ejercicio tanto en vía administrativa como judicial, está sujeto a unos mismos principios que legitiman la sanción”⁶¹.

Por todo ello, a mi entender las conductas sancionadas a través de las infracciones previsionales importan verdaderas penalidades para los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria y por tanto le son aplicables la totalidad de los principios que rigen la materia penal tributaria. En consecuencia, el fallecimiento del contribuyente infractor extingue la acción y las penas, no pudiendo ser transmitida a sus herederos.

7 - La muerte del contribuyente y los impuestos en particular.

7.1. Impuesto a las Ganancias.

La ley de Impuesto a las Ganancias⁶² declara sujeto pasivo del gravamen a las sucesiones indivisas. La sucesión es un sujeto distinto al causante, y tiene personalidad fiscal propia; es

⁶⁰ Conclusiones de la II Jornada de la Seguridad Social, organizadas por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires 3 y 4 de Noviembre de 2016.

⁶¹ Díaz, Vicente O., *Morfología de la infracción tributaria*, ponencia presentada en el Séptimo Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 16/6/2005.

⁶² El artículo 1º de la ley 20.268 (texto según ley 27.430, publicada en el Boletín Oficial el 29/12/2017) consagra que las sucesiones indivisas son contribuyentes conforme lo establecido en el artículo 33.

decir, producida la muerte del contribuyente, persona humana, nace como sujeto del impuesto la figura de la "sucesión indivisa"⁶³.

Conforme lo dispone el artículo 33 de la ley del impuesto, 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.

De esta manera, la ley reconoce a la sucesión indivisa el derecho al cómputo de deducciones por ganancia no imponible, cargas de familia y deducción especial (en su caso) a que hubiera tenido derecho el causante, calculadas obviamente en función al tiempo transcurrido (incluido el mes de deceso del causante). En otras palabras, la sucesión indivisa "representa una pseudo continuación" de la existencia del causante como contribuyente del impuesto⁶⁴.

Por su parte, el artículo 53 del decreto reglamentario de la ley del tributo establece que las sucesiones indivisas están sujetas a las mismas disposiciones que las personas humanas, por las ganancias que obtengan desde el día siguiente al del fallecimiento del causante hasta la fecha, inclusive, en que se dicte la declaratoria de herederos o se haya declarado válido el testamento que cumpla la misma finalidad.

Asimismo, el citado artículo señala que presentarán sus declaraciones juradas anuales, para el cálculo del impuesto que corresponda sobre el conjunto de sus ganancias.

Es decir, que las personas humanas son contribuyentes del impuesto a las ganancias hasta el día de su fallecimiento, surgiendo, a partir del día siguiente un nuevo responsable por deuda propia -la sucesión indivisa-, cuyo vínculo con el Fisco se extiende hasta la fecha en que se dicte la declaratoria de herederos o se declare la validez del testamento que cumpla la misma finalidad⁶⁵.

De esta manera, dictada la declaratoria de herederos o aprobado el testamento, son sujetos del impuesto los herederos. Las rentas se les adjudicarán en función de la participación que le corresponda a cada uno, conforme lo determinado por el Juez en la declaratoria de herederos o en la aprobación del testamento. Si los herederos se adjudican los bienes, cada heredero declarará la renta producida por los bienes adjudicados⁶⁶.

En resumen, en el período fiscal en que se produce el fallecimiento del contribuyente existen dos sujetos pasivos del impuesto:

⁶³ En un viejo fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha señalado que las sucesiones indivisas no constituyen una persona de existencia ideal sino un mero condominio, es decir un conjunto de personas que tienen sobre unos bienes un derecho de propiedad por partes indivisas, condominio al que la ley fiscal atribuye el carácter de sujeto pasivo del impuesto, esto es el carácter de contribuyente en el supuesto de verificarse el hecho imponible (CSJN, "Von Harder, Ana Sturm", 17/10/1941).

⁶⁴ Díaz, Manuel, "Algunos aspectos problemáticos de las DDJJ de personas físicas", Periódico Económico Tributario N° 131, año 1997.

⁶⁵ Dictamen (DIALIR) 33/06, 20/06/2006.

⁶⁶ Diez, Gustavo E., *Impuesto a las ganancias*, 7ª ed., La Ley, Buenos Aires, 2011, p.140.

- a) El causante
- b) La sucesión indivisa del causante

En la declaración jurada del causante se incluirán las rentas desde el 1º de enero hasta el día de fallecimiento, inclusive, mientras que en la declaración jurada de la sucesión indivisa, se incluirán las rentas desde el día siguiente al de fallecimiento hasta el 31 de diciembre.

En el período fiscal en que se dicte la declaratoria de herederos, cada uno de los herederos es contribuyente en función de la participación que le corresponda en el acervo hereditario y se presentarán las siguientes declaraciones juradas:

a) La sucesión indivisa del causante presentará una declaración jurada en la cual se deberán incluir las rentas desde el 01/01 hasta el día en que se dicte la declaratoria de herederos, inclusive. A partir del día siguiente a la declaratoria de herederos la sucesión deja de ser sujeto del impuesto.

b) Los herederos del causante presentarán una declaración jurada en la que deberá incluir las rentas desde el día siguiente a la declaratoria de herederos hasta el 31/12.

Sobre la base de estas consideraciones, la sala D del Tribunal Fiscal de la Nación⁶⁷ señala que la sucesión de un contribuyente carece de legitimación para solicitar la repetición de las sumas retenidas por su ex empleador en concepto de licencias no usufructuadas y bonificaciones, ya que la sucesión había dejado de existir como sujeto pasivo del impuesto a las ganancias, dado que tal suma fue cobrada con posterioridad a la declaratoria de herederos, debiendo, a los efectos tributarios, ser atribuida como ganancias de aquéllos en la proporción correspondiente a la participación hereditaria de cada uno.

Por último y en cuanto al tratamiento de los quebrantos del causante, los artículos 35 de la ley y 32 de su decreto reglamentario, establecen el método de compensación considerando que el quebranto definitivo sufrido por el causante podrá ser compensado con las ganancias obtenidas por la sucesión.

7.2. Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.

El artículo 2º, inciso e), de la ley de impuesto a la ganancia mínima presunta⁶⁸, dispone que serán sujetos del mismo las personas humanas y las sucesiones indivisas titulares de inmuebles rurales, en relación a dichos inmuebles.

En atención a ello, y en el supuesto de que no se haya dictado la declaratoria de herederos antes del 31 de diciembre del año en que acaeció la muerte del contribuyente, se debe confeccionar una única declaración jurada por el período fiscal en que se produzca el fallecimiento del causante a nombre de la sucesión indivisa.

⁶⁷ TFiscal de la Nación, sala D, “Sucesión de Dealessandro, Juan Carlos Esteban s/ recurso de apelación”, 01/12/2014, La Ley Online: AR/JUR/88539/2014.

⁶⁸ Ley 25.063 (BO 30/12/1998). La Ley 27.260 (BO 22/07/2016).

A su vez, en dicha declaración jurada podrá computarse como pago a cuenta tanto el impuesto a las ganancias de la sucesión como el del causante.

Finalmente, cabe recordar que la ley 27.260⁶⁹ de Sinceramiento Fiscal en su artículo 76 derogó el impuesto a la ganancia mínima presunta para los ejercicios que se inician a partir del 1º de enero de 2019⁷⁰.

7.3. Impuesto sobre los bienes Personales.

En lo atinente a las obligaciones correspondientes al Impuesto sobre los Bienes Personales, cabe señalar que el artículo 17 de la ley de dicho tributo⁷¹ establece que son sujetos pasivos del impuesto, las personas humanas domiciliadas en el país y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo, recayendo dicho gravamen sobre los bienes existentes al 31 de diciembre de cada año en el país y en el exterior.

Por otra parte, el segundo párrafo de dicha norma dispone que 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 aquélla en que se haya declarado válido el testamento que cumpla la misma finalidad.

El artículo 3º del decreto reglamentario de la ley del tributo aclara que para la determinación del impuesto se considerará a las sucesiones indivisas titulares de los bienes propios del causante y de la mitad de los bienes gananciales de la sociedad conyugal de la que aquél hubiese formado parte al momento de su fallecimiento.

Es decir, que en el impuesto sobre los bienes personales, las personas humanas son sujetos pasivos del gravamen por los bienes que posean al 31 de diciembre de cada año. A su vez, la responsabilidad recaerá sobre la sucesión indivisa, por los bienes que posea al 31 de diciembre de determinado año, sólo si dicha fecha queda comprendida entre la fecha de fallecimiento del causante y la del dictado de la declaratoria de herederos.

De esta manera resulta que el sujeto del impuesto por el período comprendido entre el dictado de la declaratoria de herederos y la partición, serán los propios herederos en calidad de responsables por deuda propia quienes deberán tributar el impuesto sobre los bienes personales.

Al respecto, la sala V de la Cámara confirmando el fallo del Tribunal Fiscal, señala que: “El derecho de propiedad del heredero sobre los bienes que conforman el acervo hereditario tiene

⁶⁹ Publicada en el Boletín Oficial el 22/07/2016.

⁷⁰ Cabe señalar que la Instrucción (AFIP) 2/2017 del mes de mayo de 2017 dispone que el Organismo Fiscal instruyó a todas las áreas jurídicas acerca de que no es aplicable el impuesto a la ganancia mínima presunta en los casos en que los contribuyentes prueben la existencia de pérdidas en los balances contables correspondientes y, a su vez, se registren quebrantos en la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal, aplicando la doctrina emanada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Hermitage SA”, 15/07/2010. Por su parte la Resolución General (AFIP) 4083-E de fecha 30/06/2017 derogó el ingreso de anticipos del impuesto a la ganancia mínima presunta a partir del período fiscal 2017.

⁷¹ Ley N° 23.966, Título VI, t.o. en 1997 y sus modificaciones.

su origen desde la misma muerte del causante, así la apelante ostentaba un verdadero derecho de propiedad pasible de ser encuadrado dentro del hecho imponible del impuesto sobre los bienes personales. Estando limitado por ley el carácter de sujeto pasivo de la sucesión hasta el momento de la declaratoria de herederos a los efectos del pago del impuesto en cuestión, los que revestirán tal carácter con posterioridad a dicho momento serán los propios herederos en calidad de responsables por deuda propia, atento a que son los titulares de los correspondientes derechos de propiedad sobre los bienes del acervo hereditario, alcanzados por el impuesto en proporción a la parte proindivisa que poseen en dicho acervo”⁷².

7.4. Impuesto al Valor Agregado.

La ley de Impuesto al Valor Agregado, al tratar en su artículo 4° los sujetos del gravamen, determina que serán sujetos pasivos quienes sean herederos o legatarios de responsables inscriptos, siempre que enajenen bienes que en cabeza del causante hubieran sido objeto del gravamen y mientras se mantenga el estado de indivisión hereditaria.

En este tributo y conforme al artículo 13 del decreto reglamentario del impuesto, mientras se mantenga el estado de indivisión hereditaria (es decir, hasta la partición) el administrador de la sucesión será el responsable del ingreso del tributo (a nombre de la sucesión).

Es decir, sobre la base de lo dispuesto por el citado artículo 4°, se verifica una continuidad subjetiva sin consecuencias tributarias, por cuanto, si bien la venta en cabeza de los herederos genera un débito fiscal, el crédito correspondiente ya lo computó el causante o será computable por los herederos dado que el artículo 24 de la ley autoriza la traslación de los saldos técnicos del último período fiscal vencido inmediato anterior al de la aprobación de la cuenta particionaria.

En el Impuesto al Valor Agregado, tratándose de enajenaciones de bienes que en cabeza del causante hubieran dado lugar al gravamen, la sucesión indivisa reviste el carácter de sujeto pasivo del impuesto mientras se mantenga la indivisión hereditaria; es decir hasta la partición, razón por la cual para este gravamen y siempre que no se haya efectuado la partición, corresponde que la sucesión sea inscripta como sujeto del impuesto. Sin perjuicio de ello, en principio, podrá utilizarse la misma clave única de identificación tributaria que el causante, fundado en razones meramente operativas⁷³.

7.5. Régimen Simplificado para pequeños contribuyentes.

Las sucesiones indivisas continuadoras de un sujeto adherido al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes⁷⁴, conocido como Monotributo, podrán permanecer en el mismo hasta fin del mes en que se dicte la declaratoria de herederos, se declare la validez del testamento que verifique la misma finalidad o se cumpla un año desde el fallecimiento del causante, lo que suceda primero, salvo que con anterioridad medie una causal de exclusión.

⁷² CNCont. Adm. Fed., sala V, “Manubens, Ramón Herald”, 25/02/2014. TFiscal de la Nación, sala C, 24/02/2011.

⁷³ Dictamen Asesoría Técnica 99/2007 de fecha 25/09/2007.

⁷⁴ A partir de la Reforma Tributaria establecida por la Ley 27.430 se introdujeron modificaciones en relación a las sociedades, sucesiones indivisas y el régimen simplificado. Todas estas modificaciones se comenzarán a aplicar a partir del 1° de junio de 2018.

Pasada dicha fecha la sucesión indivisa no podrá seguir siendo monotributista, debiendo pasar a tributar bajo el régimen general.

8. Consecuencias prácticas: Cancelación de inscripción ante AFIP. Obtención de la Clave Fiscal. Sucesión indivisa: Declaración Jurada.

- Cancelación de inscripción ante AFIP en caso de fallecimiento del contribuyente.

El cónyuge supérstite o los presuntos herederos legítimos deben informar el deceso a la Administración Fiscal, dentro de los sesenta días corridos del fallecimiento. Para ello, deben dirigirse a la dependencia de la Administración Federal de Ingresos Públicos que le correspondía al contribuyente y presentar el Formulario N° 981 junto con la partida de defunción⁷⁵.

- Obtención de la Clave Fiscal por los herederos o cónyuge supérstite.

La Resolución General (AFIP) 2239⁷⁶, su modificatoria y complementarias, amplía el sistema informático que les posibilita a los contribuyentes interactuar con la Administración Fiscal y habilita a las personas humanas a utilizar, en nombre propio y/o en representación de terceros, con determinados servicios informáticos a través del sitio “web” institucional.

De ello resulta imprescindible, en caso de que ocurra el fallecimiento de un contribuyente, la obtención de la “Clave Fiscal” por parte del cónyuge supérstite o de los presuntos herederos legítimos de la persona fallecida, a efectos de cumplir con las obligaciones fiscales pendientes del causante -aun cuando no continúen con la actividad desarrollada por éste- hasta tanto se produzca la apertura del juicio sucesorio.

En este caso, y de conformidad con lo dispuesto por la Resolución General (AFIP) 3713⁷⁷, debe obtener la “Clave Fiscal” con Nivel de Seguridad 3 y deberán concurrir personalmente ante una dependencia del Organismo Fiscal y solicitar mediante la presentación de una nota en los términos de la Resolución General (AFIP) 1128, la designación como Usuario Especial Restringido.

- Sucesión indivisa. Declaración Jurada. Clave Única de Identificación Tributaria.

La sucesión indivisa presenta la declaración jurada con el mismo número de Clave Única de Identificación Tributaria que el causante. Los administradores legales o judiciales de las sucesiones y a falta de éstos, el cónyuge supérstite, los herederos, albaceas o legatarios, están obligados a presentar la declaración jurada en los formularios oficiales vigentes y, cuando corresponda, ingresar el impuesto.

⁷⁵ Conforme artículo 7° de la Resolución General (AFIP) 2322 (BO 10/10/2007).

⁷⁶ Publicada en el Boletín Oficial el día 10/04/2007.

⁷⁷ Artículo 8° inciso e) y artículo 18 de la Resolución General (AFIP) 3713 (BO 22/01/2015).

El administrador de una sucesión indivisa a fin de solicitar la clave fiscal, deberá presentarse personalmente en una dependencia de la AFIP y acreditar su identidad mediante la presentación de los siguientes documentos: (i) Documento de Identidad de la persona humana que invoque la calidad de Administrador Judicial (LE, LC o DNI); (ii) Sentencia judicial de designación de Administrador Judicial (Anexo III RG 3713/15).

En cambio, en las sucesiones indivisas, hasta tanto se produzca la apertura del juicio sucesorio y la designación del administrador judicial, el cónyuge supérstite, presuntos herederos legítimos de la persona fallecida o los representantes legales de éstos, albaceas o legatarios, podrán acceder e interactuar con los servicios que la Administración Fiscal disponga, observando el siguiente procedimiento: (i) Obtener la "Clave Fiscal" con Nivel de Seguridad 3 y solicitar ante una dependencia de la AFIP la presentación de una Multinota (F. 206), la designación como Usuario Especial Restringido; (ii) Acceder, una vez obtenida la "Clave Fiscal" y la mencionada designación, desde el sitio www.afip.gob.ar, al sistema "Administrador de Relaciones" y aceptar la designación (relación identificada en la dependencia), para luego interactuar con los servicios autorizados.

Para ello, deberán presentarse personalmente en una dependencia de la Administración Fiscal y acreditar su identidad mediante la presentación de los documentos que se indican a continuación: (i) argentinos nativos o naturalizados y extranjeros: original y fotocopia del DNI, LC o LE, pasaporte o cédula del Mercosur de tratarse de un país limítrofe; (ii) copia auténtica del acta de defunción; (iii) libreta de casamiento o partida de nacimiento, según corresponda, a los efectos de la acreditación del parentesco; (iv) fotocopia auténtica del testimonio de sentencia de adopción, en el caso de hijos adoptivos; (v) documentación que acredite la representación legal.