

JUAN GIARDINO (Testamentaria)

IMPUESTO: Facultades impositivas de la Nación, provincias y municipalidades.

El poder impositivo de las provincias y del Gobierno Nacional en sus respectivos ámbitos territoriales, no puede ser absoluto, y el poder de uno debe cesar donde comienza el poder del otro.

IMPUESTO A LA TRANSMISION GRATUITA.

Las provincias no pueden gravar válidamente la transmisión hereditaria de las acciones o participaciones que el causante, domiciliado en la Capital Federal, tenía en sociedades anónimas o de responsabilidad limitada radicadas en dicha ciudad, pero con bienes en las provincias. Ha sido en virtud de la asistencia legal de las autoridades de la Capital Federal que la transmisión pudo operarse y es por lo tanto a la ley fiscal de ese lugar a la única que ha correspondido gravar la transmisión hereditaria.

IMPUESTO: Facultades impositivas de la Nación, provincias y municipalidades.

La facultad de las provincias para darse leyes y ordenanzas de impuestos no es ilimitada; reconoce la salvedad de que las leyes impositivas provinciales no graven bienes existentes fuera de los límites políticos de la provincia, o atenten contra el sistema federativo con leyes, fiscales o no fiscales, que estén en pugna con las nacionales, de prevalencia ineludible.

LEGISLACION COMUN.

La infracción al art. 31 de la Constitución Nacional puede ocurrir de dos maneras: *directa*, cuando la ley impositiva afecta los principios, derechos y garantías constitucionales; o *indirecta*, cuando la ley fiscal contradice los principios y normas de las leyes que dicta el Congreso en materia que le es propia.

SOCIEDAD ANONIMA.

Las acciones de una sociedad anónima son bienes de existencia autónoma y como tales transmisibles a terceros en

la forma que corresponda a su naturaleza; su radicación no es la del lugar de ubicación de los bienes de la sociedad.

SOCIEDAD DE RESPONSABILIDAD LIMITADA.

La participación de los socios en las sociedades de responsabilidad limitada no puede considerarse como un derecho actual de cada uno de ellos sobre los bienes sociales. El patrimonio de las sociedades es independiente del patrimonio individual de los socios.

IMPUESTO A LA TRANSMISION GRATUITA.

Los herederos del socio fallecido sólo tienen un derecho de crédito contra la sociedad por la participación ideal que en ella correspondía al causante. Ese crédito debe hacerse valer en el lugar donde la sociedad tiene su sede y es bien que allí está radicado. Pretender que la ley tributaria local pueda atribuir a las acciones de una sociedad anónima o a las participaciones del causante en otra clase de sociedades, una radicación económica en el lugar de ubicación de los bienes de la sociedad para fundar en ello la imposición, exigiría admitir que el patrimonio de la sociedad se confunde con el del socio y que lo que éste transmite a sus herederos es una coparticipación en esos bienes, lo que es jurídicamente inadmisibile.

DICTAMEN DEL PROCURADOR GENERAL

Suprema Corte:

La situación planteada en el *sub judice* es similar a lo que V. E. tuviera oportunidad de resolver el día 10 de agosto ppdo. *in re* "Liberti, Atilio César (suc.) s/ inscripción" (L. 183., L. XII).

Correspondería, en consecuencia, revocar el pronunciamiento apelado en cuanto ha podido ser materia de recurso extraordinario. Buenos Aires, 3 de setiembre de 1956. — *Sebastián Soler*.

FALLO DE LA CORTE SUPREMA

Buenos Aires, 24 de abril de 1957.

Vistos los autos: "Giardino Juan (Testamentaria) s./ inscripción", en los que a fs. 78 vta. se ha concedido el recurso extraordinario contra la sentencia de la Sala Segunda de la Cámara Primera de Apelación de La Plata de fecha 28 de junio de 1955.

Y considerando:

Que no se ha cuestionado en autos que el causante don Juan Giardino tuviera su último domicilio en la Capital Federal y dejara al fallecer cuantiosas acciones en sociedades anónimas y participaciones no menos importantes en sociedades de responsabilidad limitada; todas también con sede en la Capital Federal, como así se ha denunciado en el testimonio acompañado a fs. 7, y resulta implícitamente aceptado por el representante de la Dirección General de Rentas de la Provincia en el escrito que obra a fs. 51.

Se ha pretendido por el Fisco de la Provincia de Buenos Aires que por tener esas sociedades bienes con radicación en la Provincia, era aplicable a la transmisión gratuita de aquellas acciones y participaciones lo dispuesto en el Código Fiscal vigente a la fecha de la muerte del causante, en cuanto ha establecido que están sometidas al impuesto provincial a la transmisión gratuita de bienes: "las participaciones en sociedades o en cualquier otra entidad con bienes en la provincia, representadas por acciones, títulos, partes o cuotas, cualesquiera fuere el lugar donde se encuentren depositadas, o el lugar en que deba hacerse efectiva su transferencia, sin tener en cuenta el domicilio de la entidad, su lugar de constitución o de ejercicio de sus actividades" (art. 116, inc. b), del Cód. cit.).

Que esa pretensión ha sido acogida en la sentencia de la Cámara de Apelaciones, prestando acatamiento a la jurisprudencia sentada en un caso anterior por la Suprema Corte de Buenos Aires, y ello ha dado motivo al recurso extraordinario que se considera y se ha fundado en que el citado texto de la ley fiscal contrariaba lo preceptuado en los arts. 26, 28, 38, 68 (inc. 11) y 101 de la Constitución, según la reforma de 1949 y que corresponden a los arts. 14, 15, 17, 67 (inc. 11) y 108 de la Constitución Nacional en vigor.

Que como lo hace presente el Sr. Procurador General, la cuestión de autos tiene modalidades similares a la planteada *in re* "Liberti, Atilio César (su sucesión) s./ inscripción de declaratoria de herederos" y que fué decidida por esta Corte Suprema declarando la inconstitucionalidad de la misma disposición del Código Fiscal ahora invocada (Fallos: 235: 571).

Que, como en síntesis se ha dicho en ese fallo, ha de juzgarse en el caso "que no se trata de abrir juicio sobre la legitimidad de la doble imposición, sino sobre la ilegitimidad de la imposición que establece una ley local a la transmisión gratuita de bienes que debe estar sujeta al régimen impositivo de una jurisdicción territorial distinta y, por tanto, excluyente de la primera. El poder impositivo de las provincias y del Gobierno Nacional en sus ámbitos territoriales respectivos, no puede ser absoluto, y el poder del uno debe cesar donde comienza el poder del otro, como se ha dicho en algún fallo".

Este poder impositivo en la materia es correlativo de la asistencia que el Estado debe prestar a fin de que la transmisión hereditaria que, según la ley civil, se opera a la muerte del causante, sea llevada a la realidad mediante la intervención de los órganos estatales respectivos.

Como ya lo dijo esta Corte Suprema en el fallo tomo 202, pág. 113, era legítima la imposición, cuando "la materia del impuesto debe estar de algún modo bajo el imperio de la autoridad que lo establece, o sea, en la órbita de los fines que ésta debe cumplir. Si para la transmisión de determinados bienes cualquiera sea su especie, ha de interponerse de algún modo la autoridad del Estado en cuya jurisdicción se hallan, hay razón para establecer, en el caso, el pago de un tributo, porque hay relación entre él y el cumplimiento de sus fines por parte del Estado que lo cobra, así se trate sólo de la seguridad jurídica que comporta su intervención en la emergencia —Confr. doctrina de Fallos: 181: 184 y 182: 67—".

Tratándose, pues, de la transmisión hereditaria de acciones o participaciones que el causante tenía en sociedades radicadas en la Capital Federal, ha sido en virtud de la asistencia legal de las autoridades de ese lugar que la transmisión pudo operarse (argumento del art. 11 y 3283 del Cód. Civil), y es, por tanto, a la ley fiscal del lugar en que esos bienes tenían su situación a la que le ha correspondido gravar la transmisión hereditaria de los mismos, y solamente a ella.

Los herederos de Giardino no han tenido que recurrir a las autoridades de la Provincia para hacer efectiva la transmisión de esas acciones y participaciones. La inscripción solicitada en autos sólo era útil en razón de los bienes que el causante, personalmente, poseía en la Provincia, y sólo por ello.

Que ha de considerarse, por otra parte, que el derecho tributario de las provincias, que esta Corte Suprema les ha reconocido en todo momento, no es ilimitado, pues ha debido admitirlo con la salvedad necesaria de que aquéllas no graven con el impuesto bienes existentes fuera de sus límites políticos, o atenten a nuestro

sistema federativo con leyes, fiscales o no fiscales, que estén en pugna con las nacionales de prevalencia ineludible (art. 31 de la Constitución Nacional).

Como lo tiene declarado esta Corte (Fallos: 235: 571), la infracción constitucional puede ocurrir de dos maneras: *directa*, cuando la ley impositiva afecta los principios, derechos y garantías que la Constitución ha asegurado a todos los habitantes de la República, o *indirecta*, cuando la ley fiscal se pone en contradicción irreductible con los principios y normas que dicta el Congreso en materia que le es propia (Fallos: 149: 117; 161: 397; 169: 296, con respecto a las leyes locales sobre el impuesto a la transmisión gratuita de bienes, y Fallos: 168: 403; 188: 403; 175: 300; 176: 115; 183: 143 y otros, con respecto a leyes fiscales de otra índole). Es esta última infracción *indirecta* la que vicia de ilegitimidad la ley fiscal impugnada.

Las acciones de una sociedad anónima son bienes de existencia autónoma y como tales transmisibles a terceros en la forma que corresponda a su naturaleza (arts. 326 y 330 del Cód. de Comercio), y por ello su radicación no es la del lugar de la ubicación de los bienes de la sociedad, como lo admite la ley fiscal que se pretende aplicar en autos.

Así también, la participación del causante en una sociedad de responsabilidad limitada no puede estimarse como un derecho actual sobre los bienes sociales. El patrimonio de esas sociedades es independiente del patrimonio individual de los socios. Como lo prescribe el art. 1702 del Código Civil "la sociedad tiene el dominio de los bienes que los socios le hubiesen entregado en propiedad (o los que hubiese adquirido durante su giro, cabe completar), y cuando ella se disuelve, los socios no tienen derecho a exigir la restitución de los propios bienes, aunque se hallen en ser en la masa

social". La norma es también aplicable a las sociedades mercantiles (art. 220 del C. de Comercio y arts. 22 y 24 de la ley 11.645).

Es así que los herederos del socio sólo tienen un derecho de crédito contra la sociedad por la participación ideal que en ella correspondía al causante y que habrá de materializarse en la oportunidad que la ley civil o el contrato social han previsto para la liquidación de ese haber. Y como tal crédito debe hacerse valer en el lugar en que la sociedad tiene su sede, es bien que tiene allí su radicación.

Pretender que la ley tributaria local pueda, con prescindencia de estos principios, atribuir a las acciones de la sociedad anónima o a las participaciones del causante en otra clase de sociedades, una radicación económica en el lugar de ubicación de los bienes de la sociedad para extraer de ello el fundamento de la imposición, es dar por sentado sin base legítima que el patrimonio de la sociedad se confunde con el del socio y que lo que éste transmite a sus herederos es una coparticipación en esos bienes, lo que es jurídicamente inadmisibles (arts. 2508 y 1702 del Cód. Civil), y por ende inconstitucional (arts. 31 y 67, inc. 11, de la Constitución Nacional).

Por ello, los demás fundamentos de Fallos: 235: 571, y habiendo dictaminado el Sr. Procurador General, se revoca la sentencia apelada de fs. 68, en cuanto ha sido materia del recurso.

MANUEL J. ARGANABÁS — ENRIQUE V. GALLI — CARLOS HERRERA — BENJAMÍN VILLEGAS
BASAVILBASO.
