

El heredero como sujeto pasivo tributario

Humberto P. DIEZ¹ y Germán J. RUETTI²

Fecha de presentación: 14 de enero de 2021

Fecha de aprobación: 26 de febrero de 2021

Resumen

En este trabajo se analiza la figura del heredero como sujeto pasivo tributario tal como está regulado en el texto del artículo 5° de la Ley Procedimiento Tributario N° 11.683. Asimismo, se comenta el tratamiento que reciben estas categorías de sujetos pasivos en materia de infracciones y sanciones tributarias.

Palabras clave

Heredero – sujeto tributario pasivo – régimen sancionatorio

1 Contador Público Nacional graduado de la Universidad de Buenos Aires (UBA - Argentina). Especialista en Tributación graduado de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata (UNLP - Argentina). Profesor titular regular de Teoría y Técnica Impositiva II en la Facultad de Ciencias Económicas de la UBA y de Técnica y Legislación Tributaria en la Facultad de Ciencias Económicas de la UNLP. Autor de los libros *Impuesto al Valor Agregado; Blanqueo; Ilícito tributario* y demás libros de la especialidad. Correo electrónico de contacto: humberto@humbertodiez.com

2 Abogado graduado de la Universidad de Buenos Aires (UBA - Argentina). Especialista en Derecho Tributario graduado de la UBA. Profesor de grado de Finanzas Públicas y Derecho Tributario en la Facultad de Derecho de la UBA; profesor de postgrado de Derecho Penal Tributario en la Facultad de Derecho de la UBA y Procedimiento Tributario de la Facultad de Ciencias Económicas de la UNLP. Autor de numerosos artículos de la especialidad. Correo electrónico de contacto: german@humbertodiez.com

The Heir as Taxpayer

Abstract

This work analyzes the figure of the heir as taxpayer as regulated in the text of article 5 of the Tax Procedure Law No. 11,683. Also, it is considered the treatment received by these categories of taxpayers in matters of tax offenses and penalties is discussed.

Key words

Heir – passive subjects – tax penalties

1. Introducción

El objetivo de este trabajo es analizar la figura del “heredero”³ como sujeto pasivo tributario tal como está regulado en el texto del artículo 5° de la Ley Procedimiento Tributario N° 11.683 (LPT). La particularidad de su inclusión dentro de esta norma que disciplina en el ordenamiento tributario nacional a los sujetos pasivos *responsables* por el cumplimiento de *su propia deuda tributaria* radica en que constituye uno de los pocos supuestos en los cuales el ordenamiento tributario nacional reenvía al orden jurídico civil y comercial para el tratamiento y regulación de la transmisión o sucesión de la deuda tributaria *mortis causa*. La LPT respeta la normativa civil nacional en este punto, sin que ello resienta la autonomía

3 El análisis se proyecta también al “legatario” de modo que, en líneas generales y salvo expresa mención en contrario, las referencias al “heredero” involucran ambas figuras jurídicas.

del Derecho Tributario, que le confiere a ese legislador la potestad de establecer nuevas o diferentes categorías jurídicas que las provenientes del Derecho Privado.

La posición jurídica del heredero dentro de la regulación contenida en el artículo 5° como “responsable por el cumplimiento de su propia deuda tributaria” —que, en rigor de verdad, es la deuda del causante por sus obligaciones tributarias— impone distinguirlo de la figura de la “sucesión indivisa” que, a su vez, puede ser también un sujeto pasivo tributario en carácter de “contribuyente” y respecto de la cual algunos de los herederos podrán concurrir bajo el supuesto de la “responsabilidad por el cumplimiento de la deuda ajena” en los términos del artículo 6 de la LPT. Las notas que siguen buscarán dar claridad a las definiciones, alcances y características de esas categorías de sujeción pasiva tributaria.

Por último, se hará un breve comentario sobre el tratamiento que reciben estas categorías de sujetos pasivos en materia de infracciones y sanciones tributarias.

2. Las normas sobre sujetos pasivos en la Ley de Procedimiento Tributario⁴

El estudio y clasificación de los sujetos pasivos de la obligación tributaria y de los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria constituye uno de los más

⁴ Sin perjuicio de que estas notas analizan la legislación federal, encontramos disposiciones muy similares en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y en la provincia de Buenos Aires. Así, en el artículo 10 del Código Fiscal de la CABA se señala que “están obligados a pagar el tributo al Fisco en la forma y oportunidad debidas y a cumplir con los restantes deberes que impongan las disposiciones en vigor, personalmente o por intermedio de sus representantes legales, como responsables del cumplimiento de las obligaciones propias, quienes sean contribuyentes según las normas respectivas, *sus herederos y legatarios con arreglo a las disposiciones del Código Civil y Comercial de la Nación*”. Por su parte, el artículo 18 del Código Fiscal de la provincia de Buenos Aires dispone que “los contribuyentes o *sus herederos, según*

intensos planteamientos que aborda la dogmática del Derecho Tributario. No es éste el lugar para su completo tratamiento. Sin embargo, no podemos dejar de señalar que el estudio doctrinario de los sujetos pasivos tributarios presenta matices muy diferentes al que conlleva el análisis de las normas vigentes cuyas regulaciones no necesariamente van de la mano con la teoría general.⁵ El legislador no debe transitar por senderos propios de la doctrina sino disciplinar con cohesión y lógica jurídica los distintos supuestos que está llamado a normativizar. Es por ello que no resulta necesario que la ley recepte, en materia de sujetos pasivos, aquello que, con tanta dificultad, corresponde ser tratado y conceptualizado por una teoría general sustantiva.

Con ese horizonte, podemos señalar que la LPT adopta una clasificación bipartita de sujetos pasivos tributarios —sin entrar a distinguir entre aquel sujeto

las disposiciones del Código Civil y Comercial, los responsables y terceros, están obligados al cumplimiento de las disposiciones de este Código y de las normas que establecen gravámenes”.

5 Para graficar la complejidad que supone el análisis dogmático de los sujetos pasivos de la obligación tributaria en relación al derecho vigente, resultan elocuentes las palabras de CORTÉS DOMÍNGUEZ (1965), quien señala que, «en una primera aproximación, podemos decir que el sujeto pasivo de la obligación tributaria es el realizador del hecho imponible. Pero la claridad y la simplicidad de esta construcción no se dan siempre en Derecho tributario, donde el Derecho positivo ofrece una serie de supuestos en los que, de una manera o de otra, la norma general (deudor = realizador del hecho imponible) no opera, o, al menos, no opera con exclusividad. Estos supuestos, que pudiéramos llamar extraordinarios, son los siguientes: 1° Los casos en los que los realizadores del presupuesto de hecho no quedan obligados al cumplimiento de la obligación tributaria, porque una norma jurídica lo ha declarado exentos (*exenciones subjetivas*). 2° Aquellos casos en que el sujeto realizador del presupuesto de hecho no es el deudor del tributo, porque no tiene capacidad jurídica para obligarse, quedando obligados los sujetos con capacidad jurídica que lo componen (*entes colectivos desprovistos de personalidad jurídica*). 3° Aquellos otros en los que la deuda se transmite del obligado a otros sujetos (*transmisión de la deuda «mortis causa»*). 4° Cuando la Ley extiende la obligación del cumplimiento de la prestación tributaria a otros sujetos, bien en calidad de deudores solidarios, bien subsidiarios (*responsables*). 5° Aquellos en los que el obligado al pago es un sujeto que se pone en lugar del realizador del presupuesto de hecho (*sustitutos*) (*Id.*).

pasivo de la obligación tributaria de aquel sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria—⁶ y lo hace en función de la *responsabilidad que asume* el sujeto respecto de una deuda tributaria.⁷ De este modo, tenemos en la estructura de la ley de procedimiento fiscal dos clases de sujeción pasiva: los “responsables del cumplimiento de su deuda tributaria” establecidos en el artículo 5,⁸ y los “responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de otros” contenida en el artículo 6.⁹

6 Con indudable acierto señala CORIÉS DOMÍNGUEZ (1965) que hacernos cuestión de los sujetos de la obligación tributaria supone eliminar de nuestro estudio una serie de problemas que han oscurecido, y oscurecen todavía, el tema de la subjetividad tributaria. En efecto, si en lugar de referirnos a los sujetos de la obligación tributaria nos hubiésemos enfrentado con los sujetos de la relación jurídica tributaria, inevitablemente tendríamos que plantearnos la tarea de definirlos, labor cuajada de dificultades, nacidas, sin duda, de que la relación jurídica tributaria no ha encontrado todavía en la doctrina una formulación que pueda ser aceptada por la generalidad de los autores, de manera que sea posible referirse a aquellas clases de sujetos sin posibilidad de incurrir en equívocos.

7 JARACH (1985) sostiene que esta distinción se funda sobre 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” (p. 392).

8 Dice el artículo 5 de la LPT vigente, en lo que aquí interesa “[e]stán obligados a pagar el tributo al Fisco en la forma y oportunidad debidas, personalmente o por medio de sus representantes, como responsables del cumplimiento de su deuda tributaria, quienes sean *contribuyentes, sus herederos y legatarios con arreglo a las disposiciones del Código Civil y Comercial de la Nación*, sin perjuicio, con respecto de estos últimos, de la situación prevista en el inciso e) del artículo 8°. // *Revisten el carácter de contribuyentes*, en tanto se verifique a su respecto el hecho imponible que les atribuyen las respectivas leyes tributarias, en la medida y condiciones necesarias que éstas prevén para que surja la obligación tributaria: // a) Las personas humanas, capaces, incapaces o con capacidad restringida según el derecho común. // ...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.

9 En lo pertinente, el artículo 6 de la LPT vigente señala: Están obligados a pagar el tributo al Fisco, bajo pena de las sanciones previstas en esta ley: 1. *Con los recursos que administran, perciben o disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares*

En el artículo 5 se prevén, a su vez, dos tipos de sujetos pasivos responsables de su deuda tributaria: los *contribuyentes*¹⁰, por un lado, y *sus herederos y legatarios*, por el otro. Para éstos últimos, la LPT hace remisión a las normas del derecho ordinario para regular la forma de asunción de esa deuda —“con arreglo a las disposiciones del Código Civil y Comercial de la Nación”— lo cual evidencia que, en definitiva, es un sujeto pasivo con motivo de la transmisión de la deuda por causa de muerte, de suerte que su obligación no emana de hechos imposables propios sino de aquellos presupuestos económicos que han generado la obligación y consecuente deuda en cabeza del causante. La expresión “*sus*” es elocuente sobre la relación de éstos con la persona humana fallecida que fuera contribuyente.

El artículo 6 de la LPT contiene —tras la reforma de la ley 27.430— dos apartados. En el primero de ellos se establece quienes son los sujetos que responden por la deuda tributaria de otro pero que lo hacen con los recursos o fondos de aquellos, no suyos. Dentro de este primer apartado encontramos como «responsables por deuda ajena» a los que “ejerzan la administración de las sucesiones y, a falta de estos últimos, el cónyuge supérstite y los herederos”.¹¹ El

de los bienes administrados o en liquidación, etcétera, en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos o que especialmente se fijen para tales responsables: // ...c) Los síndicos y liquidadores de las quiebras, representantes de las sociedades en liquidación, *quienes ejerzan la administración de las sucesiones y, a falta de estos últimos, el cónyuge supérstite y los herederos.* // ... 2. Los responsables sustitutos, en la forma y oportunidad que se fijen para tales responsables en las leyes respectivas.

10 Esta norma señala quienes «podrían ser» contribuyentes conforme a las leyes tributarias respectivas, pues la LPT sólo establece una magnífica definición y descripción de tales sujetos; empero, no se trata de una norma de inmediata aplicación, sino de una disposición 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 (JARACH, 1985: 393).

11 El artículo 2345 del Código Civil y Comercial de la Nación (CCyCN) establece que las personas humanas plenamente capaces, y las personas jurídicas autorizadas por la ley o los estatutos para administrar bienes ajenos, pueden ejercer el cargo de administrador. A su vez, el artículo 2346 dispone que los copropietarios de la masa indivisa pueden designar administrador de la herencia y proveer el

segundo apartado del artículo 6 contiene a los “*sustitutos*” pues el legislador considera (acertadamente) irrelevante si, pese a tratarse del cumplimiento de una deuda tributaria de otro —el realizador del hecho imponible que es el contribuyente pero que al quedar desplazado de la relación jurídica asume el carácter de “destinatario legal tributario”— los fondos o recursos con los que cumple la obligación tributaria deudora son propios (del sustituto) o del tercero desplazado (el realizador del hecho imponible). Ello así, por cuanto al tratarse de un sujeto que adopta el carácter de sujeto pasivo por completa sustitución conforme el presupuesto legal que lo instituye, y siendo *exclusivo y único obligado*, no resulta determinante ni relevante jurídicamente quien es el titular de tales recursos o fondos.¹²

En las dos normas de la LPT que consagran regulación sobre los sujetos pasivos, tenemos entonces: i) herederos y legatarios¹³, como responsables por deuda

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.

12 Lo cual si es determinante en el caso de los sujetos enumerados en el apartado 1° del artículo 6 de la LPT, pues todos los aquí enumerados son «responsables por deuda ajena» que cumplen y pagan la deuda tributaria con los fondos del tercero —“que administran, perciben o disponen”— de modo que sólo en los casos en que se produzca el presupuesto de la atribución de responsabilidad personal y solidaria a que hace referencia el artículo 8, inciso a), pasan a responder con (todo) su patrimonio.

13 La única diferencia entre el heredero respecto del legatario es la sucesión a título universal del patrimonio del causante en el primer caso, y la sucesión a título particular en el caso del legatario. Así lo establece el artículo 2278 del Código Civil y Comercial de la Nación cuando dice: “Heredero y legatario. Concepto. 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”. Por ello, la sucesión universal consiste en un conjunto de relaciones jurídicas transmisibles de contenido patrimonial positivo o negativo (bienes, acciones, obligaciones, deberes, cargas, etc.); en cambio, la

propia; ii) legatarios como, también, sujetos a los que se le puede atribuir la responsabilidad personal y solidaria, al tratarse de sucesores a título particular en el activo y pasivo de empresas o explotaciones que las leyes tributarias consideran como una unidad económica susceptible de generar íntegramente el hecho imponible; iii) sucesiones indivisas, como contribuyentes; y iv) administradores legales o judiciales de la sucesión indivisa o en su defecto los herederos, como responsables por deuda ajena.

En los acápites siguientes de esta colaboración, buscaremos explicar las diferencias esenciales entre la obligación de pago impuesta a los herederos y legatarios, de las obligaciones tributarias que pueden emerger con la figura de la sucesión indivisa y la responsabilidad que, junto a ella, asumen quienes ejercen la administración de ese estado de indivisión.

3. Transmisión de la deuda tributaria *mortis causa*

La inclusión de los herederos y legatarios del contribuyente fallecido dentro de la sujeción pasiva tributaria constituye un supuesto de sucesión o transmisión de la deuda tributaria *mortis causa*.¹⁴

sucesión particular se refiere a alguna relación concreta o a la titularidad de algún bien, derecho, acción u obligación.

¹⁴ La transmisión de la deuda tributaria puede ser entre vivos o por causa de muerte. Nosotros abordamos la del artículo 5 de la LPT referida a la muerte del contribuyente y la deuda que aquel dejó en su patrimonio en materia de tributos. El fundamento de la sucesión en la deuda tributaria no difiere en principio del que corresponde con carácter general a cualquier tipo de sucesión en las obligaciones y responde a la idea de que no se circunscriben las deudas a la vida de una persona. Pero, a su vez, esta sucesión en la deuda tributaria se caracteriza por otras peculiaridades y requisitos que giran en torno a la naturaleza pública de las obligaciones tributarias (GONZÁLEZ SÁNCHEZ, 1993:11).

Cuando se produce un cambio de deudor en la obligación tributaria, estamos ante la llamada *transmisión de la deuda tributaria*. Es una modificación subjetiva de la relación jurídica tributaria que, como sabemos, es la relación jurídica cuyo contenido fundamental es la obligación tributaria, que no deja de existir tras el fallecimiento de una persona.¹⁵ En efecto, cuando muere una persona, las relaciones jurídicas en las que el causante era sujeto pasivo o activo no se extinguen, sino que generalmente ese conjunto de relaciones jurídicas activas y pasivas, que componen el patrimonio de una persona, pasan a los nuevos titulares del patrimonio, de tal manera que se produce un cambio, según los casos, en las titularidades activas o pasivas de las relaciones jurídicas pendientes. Pues bien, cuando el causante era sujeto pasivo de una relación jurídica tributaria, el sujeto pasivo cambia a su muerte, correspondiendo la cualidad de sujeto pasivo al sucesor determinado por la ley o por la voluntad del causante.¹⁶

La transmisión de la deuda tributaria (o modificación subjetiva de la relación jurídica tributaria) no exige ningún requisito ni presupuesto de ningún tipo, sino sólo la muerte del titular de la antedicha relación jurídica, siempre, naturalmente, que el *heredero acepte la herencia* y con base en las normas que el derecho privado

15 El fallecimiento de una persona ocasiona una modificación de los derechos que ostentaba, ya que no puede seguir siendo su titular sino que deben ser transmitidos a otra persona.

16 La apertura de la sucesión se produce en el mismo momento de la muerte del causante y tiene como consecuencia la transmisión instantánea de la herencia a los herederos. En la nota de Vélez Sarsfield al artículo 3282 del anterior Código Civil de la Nación se encuentra tan perfecta definición cuando señala que “[l]a muerte, la apertura y la transmisión de la herencia, se causan en el mismo instante. No hay entre ellas el menor intervalo de tiempo; son indivisibles”. Asimismo y con base en el actual artículo 2277 del CCyCN, la herencia comprende todos los derechos y obligaciones del causante que no se extinguen por su fallecimiento. No debe confundirse la “apertura de la sucesión” con la “apertura del juicio sucesorio”; son situaciones completamente diferentes. El juicio sucesorio se abre en un momento posterior a instancia de los herederos, legatarios o acreedores.

ofrece en regulación de esa situación.¹⁷ En este supuesto *no se verifica* un supuesto de “solidaridad” tendiente a garantizar la deuda al sujeto activo acreedor, sino una *mutación del sujeto pasivo*, motivada por la muerte del titular contribuyente.¹⁸ Recordemos que en materia de “responsabilidad solidaria” se exige que, además de la norma de imposición que describe el hecho imponible y cuya concreción da nacimiento a la obligación tributaria, exista también la norma jurídica de atribución de responsabilidad¹⁹.

En cambio, cuando el legislador dispone en el artículo 5 de la LPT que el heredero es sujeto obligado al pago de la deuda del causante (“contribuyente y sus herederos”), no consagra ningún supuesto tributario de responsabilidad sino, pura y simplemente, recoge la institución de transmisión por causa de muerte que abraza el Derecho Privado y al que pertenece su regulación positiva.²⁰ Esta remisión al Código Civil y Comercial de nuestro país no implica que el Derecho Tributario

17 Con base en los artículos 2298 y siguientes del CCyCN, el heredero puede renunciar a la herencia en tanto no haya mediado acto de aceptación. La renuncia de la herencia debe ser expresada en escritura pública; también puede ser hecha en acta judicial incorporada al expediente judicial, siempre que el sistema informático asegure la inalterabilidad del instrumento. El heredero renunciante es considerado como si nunca hubiese sido llamado a la herencia.

18 En relación a esto, escribe RODRÍGUEZ BEREJO (1965) que el heredero “no es responsable del tributo, pues él satisface una deuda propia, no ajena. En este sentido, a mi entender, *no hay ninguna diferencia entre él y el causante respecto a la posición jurídica en la obligación tributaria*; ambos son sujetos pasivos deudores del tributo. El heredero de deuda tributaria, lo mismo que el de la civil, se subroga en la misma posición jurídica del causante. Ni tampoco cabe pensar en un derecho de reembolso a favor del heredero” (p. 24).

19 Sólo el criterio de atribución del hecho imponible al contribuyente es necesariamente un criterio económico instituido en una norma jurídica, que es la norma de imposición. Para el resto de los sujetos pasivos obligados se exige adicionalmente otra norma jurídica, pues el criterio de atribución debe resultar explícitamente de la ley y puede ser de cualquier naturaleza o causa.

20 El ordenamiento civil no distingue entre unas deudas u otras, sino que se refieren e involucran en el sucesorio las obligaciones y deudas en general, entre las que se encuentran las deudas tributarias.

haya cedido su autonomía en materia de sujetos pasivos; la norma tributaria sólo reconoce que, tras el fallecimiento del contribuyente, es el ordenamiento civil el que resulta aplicable por tratarse, en definitiva, de una sucesión en el pasivo del deudor (tributario).²¹

Con base en estas primeras ideas, abordaremos las diferencias entre el heredero como sujeto pasivo por deuda propia, y la sucesión indivisa como contribuyente que requiere (por la condición de ese sujeto ideal sin personalidad jurídica) de un heredero como responsable de las obligaciones de la sucesión.

4. Los herederos como sujetos obligados por su deuda tributaria adquirida por transmisión *mortis causa*

La autonomía del Derecho Tributario material o sustantivo importa la autosuficiencia en la construcción dogmática de sus categorías jurídicas esenciales: la relación jurídica tributaria y —dentro de ésta, con la adopción de cualquiera de las vertientes doctrinarias que la sitúan ya sea en igual o en diferente plano— la obligación tributaria.²² En el plano normativo, esta autonomía se evidencia por el

²¹ Más allá de las particularidades que presenta la sucesión en la deuda tributaria dentro del fenómeno de la sucesión civil, lo cierto es que las primeras se insertan en éstas últimas. La sucesión importa la acumulación e integración de situaciones jurídicas subjetivas de distinto signo lo cual justifica que el legislador tributario haya reenviado a las reglas que rigen esa materia en el derecho privado.

²² “La ley tributaria material contiene las valoraciones que el Estado hace de los acontecimientos de la vida económica, de conformidad con sus fines, para establecer los casos en que las economías privadas deben contribuir a las finanzas públicas. Estas valoraciones representan el contenido sustancial de las normas fiscales y constituyen los conceptos del Derecho Tributario que son propios del mismo y no dependen de los conceptos del Derecho privado, manifestación de valoraciones distintas para otros fines. En la ley tributaria material se definen los hechos imponibles de conformidad con los criterios con que el Estado aprecia los acontecimientos de la vida económica, tomados como índice de capacidad contributiva. Esta es la razón de la autonomía dogmática del Derecho tributario con respecto al Derecho privado” (JARACH, 1999:26).

establecimiento y uso de conceptos, términos y construcciones jurídicas diferentes de las que provee el derecho ordinario y su regulación de fondo.

El artículo 1° de la LPT recoge en buena medida esas afirmaciones al dar preeminencia al fin, a la significación económica de las leyes y al sentido tributario de las disposiciones, antes que la aplicación de las normas del derecho privado. Existen muy pocas normas de la LPT en las cuales el legislador tributario abre paso a la normativa civil. Uno de estos escasos supuestos es el de los herederos como sujetos responsables de «su propia deuda impositiva» con base en las reglas civiles.²³

Lo expuesto no debe confundirse con el tratamiento que se le da a la figura de la “sucesión indivisa” donde claramente apreciamos el peso que posee la autonomía del Derecho Tributario en materia de capacidad jurídica y obrar de los entes sin personalidad, al dotarla de capacidad para obligarse tributariamente por la realización de hechos imposables.

4.1. Herederos del contribuyente

El primer punto de partida para poder apreciar claramente el justo alcance del heredero como sujeto pasivo diferente de la sucesión es que la LPT en su artículo 5 distingue a *dos sujetos* como “*responsables por el cumplimiento de su deuda tributaria*”. El primero de ellos es el sujeto que, en dogmática, aparece por

²³ El artículo 2280 del CCyCN dispone que desde la muerte del causante, los herederos tienen todos los derechos y acciones de aquél 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. En principio, responden por las deudas del causante con los bienes que reciben, o con su valor en caso de haber sido enajenados.

excelencia y responde al flujo natural de la construcción jurídica de la obligación tributaria: el *contribuyente*.

El contribuyente es el sujeto pasivo de la obligación tributaria por cuanto es el único (entre todos los diferentes tipos de sujetos pasivos) al que la ley lo obliga por ser el realizador del hecho imponible.²⁴ La atribución subjetiva surge sólo por haber concretado, en los hechos, el presupuesto típico e hipotético que la norma describe como hecho imponible. No necesita de ninguna norma distinta a la norma de imposición ni se requiere, para su existencia, de ninguna disposición legal que lo instituya. Pero como dijimos, el legislador no está atado a las construcciones dogmáticas del Derecho Tributario y es por ello que dentro de este artículo 5 también sitúa a un sujeto obligado al cumplimiento de «su» deuda tributaria pero que no es ni contribuyente (porque no realiza el hecho imponible) ni responsable solidario o por deuda de un tercero (como los del artículo 6): es un supuesto de transmisión de la obligación deudora por causa de muerte, en los términos —a partir del acontecimiento de la muerte, no antes— de la legislación privada u ordinaria: el heredero o legatario. El heredero es, entonces, un sucesor *mortis causa* que reviste la condición de sujeto pasivo a *título propio* pero que *no es titular del hecho imponible*.²⁵

²⁴ No entramos a considerar en este análisis si, además del presupuesto de titularidad del hecho imponible, el contribuyente debe ser también el titular de la capacidad contributiva seleccionada por el legislador y aprehendida en la norma jurídica -que es además fundamento constitucional de todos los tributos- o si basta con ser el titular del hecho imponible pudiendo el legislador prever una capacidad contributiva que no sea la suya, problemática que se verifica en la estructura del impuesto al valor agregado donde la traslación del peso económico de ese gravamen en cabeza del consumidor está incluso prevista por la propia norma. Este planteamiento y su solución excede el alcance y extensión del trabajo.

²⁵ Debemos aclarar que lo expuesto no obsta a que una determinada ley tributaria establezca como sujeto pasivo contribuyente al heredero; pero, en tal caso, el sujeto es tal por realizar el hecho imponible, y no por transmisión de la deuda tributaria en ocasión de la muerte del causante. Un ejemplo de ello se

En definitiva, constituye una hipótesis de sujeción pasiva especial cuya delineación viene conformada por las normas civiles dado que desde el fallecimiento del causante pasan a ser responsables de la deuda tributaria como “continuidores” de éste.

4.2. La sucesión indivisa

La sucesión es un estado de indivisión. Durante ese estado de indivisión, cada uno de los herederos es titular de una cuota ideal de la herencia, pero no de una porción determinada de cada una de las cosas que la integran. Esa situación, denominada estado de indivisión, culmina con la partición o división de herencia, que es el negocio jurídico que pone fin a la comunidad hereditaria mediante la distribución entre los coherederos de las titularidades activas contenidas en la herencia.

La sucesión indivisa, como sujeto, es una ficción tributaria toda vez que no constituye una persona de existencia ideal ni jurídica dentro del orden civil, ni son 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 atribuyéndosele mientras dure ese estado, la realización de los hechos impositivos previstos en las

aprecia en la ley de impuesto a la transmisión gratuita de bienes o en los impuestos sucesorios. En estas leyes se disponen como sujetos pasivos a los herederos del causante, sean estos forzosos, testamentarios o legatarios cuando se trate de transmisiones por causa de muerte o los donatarios o descendientes cuando se trate de actos entre vivos (donaciones o anticipos de herencia) o cualquier persona que resultare beneficiario de un enriquecimiento patrimonial gratuito. Aquí el heredero es el adquirente a título gratuito del patrimonio del causante siendo éste el imponible.

leyes tributarias. Obsérvese que el factor esencial que distingue a la sucesión indivisa como sujeto pasivo respecto del heredero como sujeto pasivo es, precisamente, el hecho imponible.

La sucesión, pese a no ser sujeto de derecho ordinario, tiene capacidad de obrar tributario por resultar perfectamente posible que en determinados casos, operaciones o eventos el legislador le atribuya jurídicamente el hecho económico. Cuando la sucesión indivisa, conforme a la ley tributaria respectiva, realiza el hecho imponible, es ese sujeto el contribuyente, conforme lo señala el inciso d) del artículo 5 de la LPT.

En cambio, el *heredero es sujeto por deuda propia por los hechos imponibles realizados por el causante con anterioridad a su muerte*. Nunca por hechos posteriores que pudieron ser realizados por la sucesión pues, de darse este supuesto, tendríamos a la sucesión como sujeto contribuyente y, eventualmente, sería responsable de la deuda tributaria de ésta el sujeto designado judicial o legalmente como administrador de la sucesión, en los términos del artículo 6, apartado 1º, inciso c) de la LPT. El heredero está obligado a pagar la deuda tributaria del causante porque es *heredero*; no porque haya realizado un hecho imponible, sino porque ha sucedido en todo al causante. La sucesión será en todo caso un contribuyente en los casos de leyes tributarias que le atributan tal carácter.

Resulta perfectamente posible que un contribuyente persona humana, antes de su fallecimiento, haya realizado hechos imponibles y por ende haya nacido en su cabeza el pago de diferentes obligaciones tributarias. Ese nacimiento de la obligación tributaria difiere claramente en el tiempo con el momento de determinación o declaración y su, también posterior pago. Y es también posible que

en un régimen de determinación tributaria basado en la propia autodeterminación por el sujeto deudor, aquella obligación esté sujeta durante una gran cantidad de años al control que naturalmente puede ejercer el sujeto activo mediante su organismo recaudador en ejercicio de las potestades legales de verificación y fiscalización.

Frente a esta variedad de acontecimientos, resulta lógico que la vida del contribuyente no extinga la eventual obligación y/o deuda no cancelada oportunamente.

5. Conclusiones sobre los distintos tratamientos aplicables a los herederos y a las sucesiones indivisas

Habiéndose analizado el ámbito de actuación legal del heredero y de la sucesión indivisa con base en las normas de la LPT, corresponde efectuar algunas conclusiones jurídicas y prácticas de cada uno de los supuestos en que se insertan éstos como obligados tributarios.

5.1. Los herederos como responsables por su deuda tributaria en los términos de primer párrafo del artículo 5 de la Ley de Procedimiento Tributario

Hemos visto que el heredero es un sujeto pasivo responsable de *su* deuda tributaria pero por los hechos imposables y la deuda que emerge de ellos realizado por su predecesor, el causante. Pese a que ambos son sujetos pasivos en los términos del artículo 5, hay varias diferencias entre el contribuyente y el heredero: i) el

heredero no realiza el hecho imponible²⁶ sino que necesariamente lo tiene que haber realizado el causante en su condición de contribuyente, que es a quien originariamente van referidos los elementos esenciales del tributo y que no se encuentran afectados, en cuanto obligación sustancial, por el desarrollo de las normas civiles que regulan el derecho sucesorio y que son aplicables recién con motivo de producirse esa transmisión por causa de muerte; ii) la determinación de la obligación tributaria se hace en función del contribuyente pues ha sido éste el realizador del hecho gravado; iii) con base en las normas civiles vigentes, el heredero puede liberarse de soportar la carga tributaria si la aceptación es con beneficio de inventario²⁷ o si renuncia a la herencia; y iv) no coexisten el contribuyente y el heredero, pues el carácter de sujeto obligado que éste último asume requiere del fallecimiento del primero.

En función de esta continuación de la relación jurídica tributaria con los herederos del contribuyente fallecido, lo más complejo es precisar la correcta delimitación del marco de actuación de los diferentes ordenamientos y legislaciones. Es decir, en qué situaciones jurídicas opera el Derecho Tributario y

²⁶ El heredero es un sujeto que se subroga en la posición del contribuyente por transmisión mortis causa y el supuesto en virtud del cual se produce no presenta otra conexión con el hecho imponible que el cambio de titularidad por la desaparición del titular anterior (CORTÉS DOMÍNGUEZ, 1968:400).

²⁷ En el régimen del viejo Código Civil, la aceptación de la herencia podía ser simple o con beneficio de inventario. El actual Código Civil y Comercial de la Nación no hace esa diferenciación y ha eliminado la mención a la aceptación beneficiaria, no obstante lo cual se mantiene un título sobre realización de inventario y pago de las deudas que presenta similitudes con el régimen anterior. En efecto, el artículo 2317 regula la responsabilidad del heredero y señala que éste queda obligado por las deudas y legados de la sucesión sólo hasta la concurrencia del valor de los bienes hereditarios recibidos. En caso de pluralidad de herederos, éstos responden con la masa hereditaria indivisa. Asimismo, el artículo 2318 establece que si el legado es de una universalidad de bienes y deudas, el legatario sólo queda obligado al pago de las deudas comprendidas en aquella hasta el valor de los bienes recibidos, sin perjuicio de la acción subsidiaria de los acreedores contra los herederos y los otros legatarios en caso de insuficiencia de los bienes de la universalidad.

sus normas; y en cuales resulta aplicable el Derecho Privado al que la ley fiscal reenvía en esta materia.

No caben dudas que en lo que hace a las cuestiones que emergen de la obligación tributaria nacida por la realización del hecho imponible en cabeza del contribuyente luego fallecido (nacimiento, determinación y extinción del tributo), resultan aplicables (sin cortapisas) las normas tributarias, sus reglas y principios. Tampoco debería ofrecer dudas el tratamiento de las cuestiones que hacen a los derechos, deberes y cargas de los herederos en materia sucesoria, pues allí corresponde sin resquebrajamiento todo cuando está reglado en el Código Civil y Comercial de la Nación.

Los problemas se suscitan en cuestiones de procedimiento en función del estado en que se encuentre esa obligación tributaria al momento de fallecimiento; esto es, si existe una deuda líquida y exigible; o si aquella obligación está pendiente de revisión oficiosa por el organismo recaudador; y en ambos casos si el proceso sucesorio está o no iniciado; o si ha nacido la obligación tributaria en cabeza del contribuyente y éste fallece antes de la presentación de la declaración jurada.

La LPT hace un reenvío a las normas civiles y el mismo debe entenderse dentro del concepto ya visto de transmisión *mortis causa* en el cual el legislador tributario simplemente reconoce esa institución privada. Con ese alcance, todo lo atinente a la exigibilidad de una deuda tributaria líquida sobre la cual no exista discrepancia en sus términos y alcances deberá ser ventilada en el proceso sucesorio.²⁸ En caso de obligaciones tributarias controvertidas en los cuales el

²⁸ Conforme el artículo 2356 del CCyCN, “los acreedores hereditarios que no son titulares de garantías reales deben presentarse a la sucesión y denunciar sus créditos a fin de ser pagados. Los créditos cuyos

organismo recaudador deba recurrir a su determinación de oficio, habrá de seguirse previamente el procedimiento administrativo que a tal efecto dispone la LPT.

Por último, corresponde señalar que la eventual determinación de oficio de la obligación tributaria del causante deberá desarrollarse mediante el procedimiento de determinación de oficio del artículo 17 de la LPT contra los herederos de aquél, en los términos del artículo 5 y no por extensión de responsabilidad solidaria en los términos de los artículos 6 y 8 de esa ley.

5.2. Las sucesiones indivisas como contribuyentes en los términos del inciso c) del artículo 5 de la Ley de Procedimiento Tributario

Como fue expresado, la autonomía del Derecho Tributario permite que el legislador adopte un concepto de capacidad jurídica tributaria diferente al del derecho privado. Es por ello que el artículo 5 señala que pueden ser contribuyentes las sucesiones indivisas en la medida y con los alcances que determinan las respectivas leyes tributarias.

Las sucesiones indivisas son consideradas como sujetos pasivos en la medida en que a su respecto se configuren hechos imposables, de modo que el estado de indivisión hereditaria posterior al fallecimiento del causante no obsta a la configuración de la relación jurídica tributaria en tanto ese sujeto realice los hechos imposables que den nacimiento a la obligación tributaria de la sucesión. Así, por

montos no se encuentran definitivamente fijados se denuncian a título provisorio sobre la base de una estimación”. Todos los acreedores del causante —en este caso el organismo recaudador— deberán presentarse en el expediente sucesorio para reclamar el pago de su crédito. La última parte de la norma contempla la posibilidad de presentación de un acreedor cuyo crédito no sea todavía exigible o bien cuanto su monto no sea determinado, mediante una estimación del crédito pretendido.

ejemplo, para el impuesto sobre los bienes personales, las sucesiones indivisas son contribuyentes por los bienes que posean al 31 de diciembre de cada año, en tanto esa fecha quede comprendida en el lapso transcurrido entre el fallecimiento del causante y la declaratoria de herederos o la declaración de validez del testamento que cumpla la misma finalidad.

En el impuesto al valor agregado también se reconoce la posibilidad de realización de hechos imposables a la sucesión indivisa.²⁹ En caso de incumplimiento sustancial de la obligación tributaria, el sujeto activo acreedor podrá recurrir a los mecanismos jurídicos contemplados en la LPT para la determinación y cobro de lo adeudado por ésta.

29 El artículo 2, inciso a) de la ley de impuesto al valor agregado señala: “A los fines de esta ley se considera venta: a) Toda transferencia a título oneroso, entre personas de existencia visible o ideal, *sucesiones indivisas* o entidades de cualquier índole...”. Con poca claridad, el artículo 4 de esa ley dice que “son sujetos pasivos del impuesto quienes: a) Hagan habitualidad en la venta de cosas muebles, realicen actos de comercio accidentales con las mismas *o sean herederos o legatarios de responsables inscriptos*; en este último caso cuando enajenen bienes que en cabeza del causante hubieran sido objeto del gravamen”. Por su parte, el artículo 13 del decreto reglamentario, en referencia a esta disposición, dispone que “[t]atándose de los herederos y legatarios a que hace referencia el inciso a) del artículo 4º de la ley y mientras se mantenga el estado de indivisión hereditaria, el administrador de la sucesión o el albacea, serán los responsables del ingreso del tributo que pudiera corresponder, siéndoles de aplicación lo dispuesto en el artículo 16 de la ley 11.683, texto ordenado en 1978, y sus modificaciones”. A tenor de esta última disposición, claramente la ley quiere hacer referencia como sujeto pasivo a la sucesión indivisa por los hechos que ésta pueda realizar; de esta manera se da continuidad y no se pierde la neutralidad del gravamen.

5.3. El heredero administrador de la sucesión indivisa como responsable por deuda ajena (las de la sucesión) en los términos del artículo 6, apartado 1º, inciso c), de la Ley de Procedimiento Tributario

Este es un supuesto de sujeto “responsable por deuda ajena” dado que, como hemos visto, la sucesión indivisa puede ser contribuyente por realizar hechos imposables establecidos en las respectivas leyes tributarias. Al igual que cualquier ente ideal, pese a la realización del hecho imponible, el legislador sitúa al lado de éste a quien será el responsable por el cumplimiento de los deberes formales y sustanciales correspondientes a la sucesión.

La ley en el artículo 6 contempla que aquel que administre legal o judicialmente la sucesión será el responsable del pago de los tributos con los fondos que administre. Usualmente uno de los herederos es aquel designado, y en caso de incumplimiento de las obligaciones tributarias de la sucesión indivisa por su propia negligencia, se contempla la posibilidad de atribución personal y solidaria en los términos del artículo 8 de la LPT. Huelga insistir que el artículo 6 en su primer apartado 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 tributo. Sólo en la medida que se verifiquen los presupuestos de atribución de responsabilidad del artículo 8 responderán tales sujetos con todo su patrimonio.

Esa atribución personal de responsabilidad tributaria deberá efectivizarse inexorablemente mediante el procedimiento de determinación de oficio disciplinado en el artículo 17 de la LPT. Será un procedimiento de «extensión de la responsabilidad» con las mismas etapas y pautas que la ley establece para la

determinación de oficio de las obligaciones tributarias del contribuyente conforme lo dispone el quinto párrafo de la norma mencionada.

6. El tratamiento de los herederos y las sucesiones indivisas en materia de infracciones tributarias y sus sanciones

Resta por analizar el tratamiento jurídico que en materia de infracciones tributarias y sus sanciones reciben los sujetos analizados en el presente trabajo. Sin perjuicio de que la LPT contiene una norma que regula la cuestión, resulta importante clarificar el fundamento jurídico de esa disposición y cómo opera aquella en los hechos concretos. En efecto, la regulación de la sucesión o transmisión de la deuda a los herederos del contribuyente fallecido no puede presentar la misma solución para la materia penal tributaria en la que se inserta el régimen de infracciones de la LPT, pues aquí entran en juego reglas y principios del Derecho Penal.

Como nos enseña VALDÉS COSTA (1996), desde el punto de vista doctrinario deben efectuarse las siguientes distinciones: i) las obligaciones en concepto de tributos, por la sola razón de ser un pasivo del causante, son transmisibles, como cualquier otro rubro del pasivo, de acuerdo a la legislación civil aplicable; ii) las obligaciones accesorias —intereses resarcitorios y demás conceptos inherentes al rubro indemnizatorio por incumplimiento de la obligación dentro del plazo legal— son igualmente transmisibles al heredero dado su carácter accesorio de la obligación principal; y iii) las sanciones pecuniarias previstas en el ordenamiento tributario deben, en cambio, seguir las reglas del Derecho Penal y extinguirse con la muerte del infractor, dado que las multas tienen una naturaleza jurídica que impone aplicar el principio penal de personalidad de la pena.

Con ese horizonte y en relación al régimen de los ilícitos tributarios, tenemos que el artículo 54 de la LPT³⁰ contiene tres párrafos que pueden dar solución a los distintos supuestos vinculados a la temática de este trabajo.

6.1. No imputabilidad de las sucesiones indivisas (primer párrafo del artículo 54)

El primer párrafo del artículo 54, antes que establecer los sujetos imputables de las infracciones tributarias, especifica los diversos supuestos de sujetos pasivos a los que no corresponde aplicar las sanciones por infracciones formales y materiales, es decir los “*no imputables*”. En los supuestos aquí contemplados se verifica la inexistencia y/o pérdida o privación de capacidad jurídica ordinaria.

Es decir, pese a que pueden tener capacidad tributaria, ser contribuyentes y responder con su patrimonio por el cumplimiento de la prestación tributaria, no pueden ser sancionados en caso de incumplimiento. Es una norma de exclusión, no de atipicidad, de modo que la no aplicación de la sanción es sólo para esos sujetos titulares de la obligación —la sucesión indivisa— y *no es extensible a los*

30 Dice el artículo 54 de la LPT: “*No están sujetos a las sanciones previstas en los artículos 39, 40, 45, 46 y 48 las sucesiones indivisas. Asimismo, 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. // Todos los demás contribuyentes enumerados en el artículo 5º, sean o no personas de existencia visible, están sujetos a las sanciones previstas en los artículos 39, 40, 45, 46 y 48, por las infracciones que ellos mismos cometan o que, en su caso, les sean imputadas por el hecho u omisión en que incurran sus representantes, directores, gerentes, administradores o mandatarios, o con relación a unos y otros, por el hecho u omisión de quienes les están subordinados como sus agentes, factores o dependientes. // Las sanciones previstas en los artículos 39, 40, 45, 46 y 48, no serán de aplicación en los casos en que ocurra el fallecimiento del infractor, aún cuando la resolución respectiva haya quedado firme y pasado en autoridad de cosa juzgada”.*

responsables —administradores legales o judiciales de la sucesión— que han administrado los bienes de aquellos tal como lo dispone el artículo 55 de la LPT.³¹

6.2. Sujetos imputables (segundo párrafo del artículo 54)

El segundo párrafo establece la regla general de imputación, con arreglo a la cual se consideran imputables —y, por ende, sujeto a las sanciones por la comisión de las infracciones tributarias— a los «contribuyentes» enumerados en el artículo 5 de la LPT, con la excepción de los excluidos por el primer párrafo antes analizado. La norma alude concretamente a los “contribuyentes” y no menciona a los herederos de éste. Si bien esta omisión puede relacionarse con el tercer párrafo del artículo 54 que dispone la *extinción de la sanción por muerte del infractor* —fijando de esta manera el principio de no transmisibilidad de las sanciones a los herederos del causante infractor— ciertamente podría darse un supuesto en los cuales el heredero sea el sujeto penalmente responsable. Es el caso en el cual el contribuyente realiza el hecho imponible dando nacimiento a la obligación tributaria, pero fallece antes de la presentación de la declaración jurada que cuantifica esa obligación. En este caso, el heredero tiene la obligación formal de cuantificar el impuesto mediante la presentación de la declaración jurada que refleje la exacta cuantía de esa obligación del fallecido. Si el heredero no presenta la declaración jurada (por la obligación tributaria del causante) o la presenta en forma inexacta a título de culpa o dolo, ha obrado personalmente y es pasible de ser considerado un “sujeto infractor”.

³¹ Con arreglo al cual son personalmente responsables de las sanciones previstas en el artículo 38 y en los artículos 39, 40, 44, 45, 46 y 48, como infractores de los deberes fiscales de carácter material o formal (artículos 6 y 7) que les incumben en la administración, representación, liquidación, mandato o gestión de entidades, patrimonios y empresas, todos los responsables enumerados en los primeros cinco incisos del artículo 6.

En nuestra opinión aquí no se verifica un supuesto de transmisión de conductas del causante al heredero —acontecimiento que no es posible con base en el principio de personalidad de la pena— sino que es éste quien en forma personal ha cometido, con su acción u omisión, el ilícito tributario.

6.3. Extinción de la sanción por la muerte del «infractor» (tercer párrafo del artículo 54)

El último párrafo establece la extinción de las sanciones por muerte del “infractor”, aún cuando la misma esté firme y haya pasado en autoridad de cosa juzgada. Esta previsión legal no es sino derivación del principio de culpabilidad y personalidad de la pena y consecuente atribuibilidad exclusiva del hecho a *su autor*. Con la muerte del sujeto infractor se extingue el sumario y la sanción incluso si la misma está firme. El infractor es aquel sujeto que ha cometido la infracción de modo que puede ser cualquiera de los sujetos imputables de acuerdo a las previsiones legales anteriores.

Por último, en cuanto a la limitación contenida respecto de los ilícitos tipificados en los artículos 39, 40, 45, 46 y 48 de la LPT, en nuestra opinión la “extinción por muerte del infractor” se extiende a la totalidad de las infracciones formales y materiales previstas en la ley vigente con independencia de ese articulado; pues, como bien se ha dicho, la «extensión analógica de este precepto a otras infracciones no mencionadas expresamente en el mismo, es viable porque la utilización de la analogía en el sistema represivo sólo está proscripta cuando perjudica al infractor pero no cuando lo favorece” (DÍAZ SIEIRO, VELJANOVICH y BERGROTH, 1997: 393).

Fuentes

- CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. (1965) “Los Sujetos de la Obligación Tributaria”, en *Revista de Administración Pública*, número 48, pp. 9-106.
- (1968) *Ordenamiento Tributario Español*. Madrid, Tecnos.
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M. (1993) *La Sucesión en la Deuda Tributaria*. Pamplona, Arandazi.
- DÍAZ SIEIRO, H., VELJANOVICH, R. y BERGROTH, L. (1997) *Procedimiento Tributario*. Buenos Aires, Macchi.
- JARACH, D. (1985) *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Buenos Aires, Cangallo.
- (1999) *Estudios de Derecho Tributario*. Buenos Aires, Cima.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A. (1965) “La sucesión en las relaciones tributarias”, en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, número 57, pp. 23 y ss.
- VALDÉS COSTA, R. (1996) *Curso de Derecho Tributario*. Bogotá, Depalma – Marcial Pons – Temis.