

FACPCE

CEAT

MANUAL
DE
IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES
Incluye 54 Fallos Dictámenes y Respuestas de AFIP

PERIODO FISCAL 2023

4º EDICIÓN
21 de ABRIL de 2024

Autor:

OSCAR A. FERNANDEZ

*Contador Público (UBA)

T. 77 F. 142

*Especialista en Derecho Tributario (Facultad de Derecho Universidad Austral)

*Post Grado en Derecho Tributario (Facultad de Derecho Universidad de
Salamanca España)

oa.fernandez@outlook.com

011-5012-3196

Autor: Oscar A. Fernández

- Contador Público (UBA)
- Especialista en Derecho Tributario (Facultad de Derecho Universidad Austral)
- Post Grado en Derecho Tributario (Facultad de Derecho Universidad de Salamanca España)
- Socio del estudio “Fernandez, Moya y Asociados”
oa.fernandez@outlook.com
011-5012-3196

Actividad docente

- Profesor de la “Maestría en Tributación” de la Facultad de Ciencias Económicas de la UBA.
- Profesor de la “Maestría en Derecho Tributario” de la Facultad de Derecho de la UBA.
- Profesor de la “Maestría en Derecho Tributario” de la Facultad de Derecho de la Universidad Austral

Actividad académica

- Integrante del Comité Académico de la Revista Argentina de Derecho Tributario (Universidad Austral – Errepar)
- Coordinador técnico de la CEAT de la F.A.C.P.C.E.
- Miembro de la Comisión de Estudios Tributarios del C.P.C.E.P.B.A.
- Miembro de la Comisión de Impuestos de la delegación la Plata del C.P.C.E.P.B.A.
- Miembro activo de la A.A.E.F.
- Ex Investigador del CECyT (Área Tributaria)

Libros publicados

- Coautor del libro de “Convenio Multilateral” de Editorial Buyatti.
- Coautor del libro “Cuestiones Fundamentales de Procedimiento Tributario Nacional” de Editorial Buyatti.
- Coautor de distintas obras colectivas:
 - *Derecho Penal Tributario, Editorial Marcial Pons;
 - *Presunciones y Ficciones en el Régimen Tributario Nacional, Editorial la Ley;
 - *Derecho Penal Tributario, Editorial Ad-Hoc.
 - *Traducción Jurisprudencial del Régimen Penal Tributario, Editorial Errepar

Autor del Informe Nº 11 del CECyT Principios fundamentales para aplicar sanciones penales. Caso particular de la determinación sobre base presunta.

Autor del Manual de Impuesto a las ganancias (CEAT – FACPCE)

Autor del Manual de Impuesto sobre los bienes personales (CEAT – FACPCE)

Autor del Manual de Convenio multilateral (CEAT – FACPCE)

Autor del Manual de Monotributo (CEAT – FACPCE)

Autor del Manual de Regímenes de Recaudación de Impuesto sobre los Ingresos brutos de Provincia de Buenos Aires (CPCEPBA)

INDICE

Impuesto sobre los bienes personales

Capítulo 1 Objeto y Sujetos

Pág.12

Objeto

Sujetos

Sujetos residentes

Sujetos no residentes

Sucesión indivisa

Sociedad conyugal

Bienes en condominio

Residencia

Normas de aplicación supletoria

Capítulo 2 Exenciones

Pág.17

Exenciones

Bienes inmateriales

Inmuebles rurales

Jurisprudencia sobre inmuebles rurales

- 1) Gaviglio José Hilario CSJN del 08.03.2016.
- 2) Gaviglio Hilario José CNACAF Sala IV del 02.07.2015.
- 3) Gaviglio Hilario José TFN Sala C del 18.03.2013.
- 4) Molero José Luis TFN Sala A del 17.05.2012.
- 5) Gonzalez Camilo TFN Sala C del 14.04.09.
- 6) Nota Externa 5/2006 (B.O.22.11.2006).
- 7) Dictamen (DAT) 7/2002 del 28.12.2001.
- 8) Olaso Rodrigo Jesús CNACAF Sala II del 30.12.2021

Títulos públicos

Letras del BCRA

Dictamen sobre letras del BCRA

9) Dictamen (DI ALIR) 8/2016 del 04.05.2016

Depósitos en instituciones financieras

Tratamiento de las cuentas comitente

Tratamiento de las cuentas de repatriación

10)Acta Nº 35 EDI con entidades profesionales del 25.06.2020

Obligaciones negociables

Instrumentos en moneda nacional destinados a fomentar la inversión productiva

R.G. (CNV) 917/2021 (B.O.03.01.2022)

Fondos comunes de inversión. Fideicomisos financieros

Inmuebles destinados a locación para casa habitación

Capítulo 3 Bienes situados en el país y en el exterior

Pag.38

Bienes situados en el país

Bienes situados en el exterior

Capítulo 4 Valuación de bienes situados en el país y en el exterior

Pág.46

Valuación de Bienes situados en el país

Inmuebles

Valor mínimo de los inmuebles

11)Dictamen (DAT) 99/2011 del 08.02.2012

Deducción de deudas

Cesión gratuita de nuda propiedad con reserva de usufructo

Cesión onerosa de nuda propiedad con reserva de usufructo

12)Dictamen (DAT) 77/1996 del 10.12.1996

Valor de plaza de los inmuebles

Valuación de inmuebles ubicados en CABA

13) Dictamen (DI ALIR) 1/2022 del 10.03.2022

14) Nota de Horacio Rodríguez Larreta a la señora Administradora Federal de la AFIP del 31.03.2022

15) Dictamen (DI ALIR) 1/2018 del 08.05.2018

Automotores

Valor mínimo de los automotores

Dictamen sobre valuación de automotores

16) Dictamen (DI ALIR) 1/2018 del 08.05.2018

Bienes del hogar

Acciones

Dictamen sobre valuación de acciones

17) Dictamen (DAT) 60/2003 del 01.09.2003

18) Dictamen (DAT) 67/2003 del 02.10.2003

19) Dictamen (DAT) 72/2003 del 19.11.2003

20) Dictamen (DAT) 64/2005 del 20.10.2005

Explotaciones unipersonales

21) Acta N° 35 EDI c/entidades profesionales del 25.06.2020

Opción de venta y reemplazo

Bienes entregados en fiducia

Tratamiento de las criptomonedas en el impuesto sobre los bienes personales

22) Dictamen (DI ALIR) 2/2022 del 16.06.2022

Variaciones patrimoniales durante el ejercicio con propósito de evasión

Art. 30 del D.R. de la ley

23)Lutz Juan Jacobo TFN Sala B del 23.05.2022

Valuación de Bienes situados en el exterior

Inmuebles, automotores, etc.

Créditos, depósitos y moneda extranjera

Títulos con cotización

Títulos sin cotización

Fideicomisos financieros y fondos comunes de inversión

Jurisprudencia sobre tenencia de bienes en el exterior

24)Monard Christine TFN Sala A del 21.09.2023

Jurisprudencia sobre planificación fiscal internacional

25)Praxair Argentina SRL CNACAF Sala III del 21.09.2023

Capítulo 5 Mínimos no imposables y alícuotas

Pág.126

Mínimo no imponible

Dictamen de la DNI

26)Dictamen de la DNI “IF - 2020 – 36005993 – APN – DNI - MEC” del 03.06.2020

Alícuotas

Alícuota general para bienes situados en el país

Alícuota diferencia para bienes situados en el exterior

Definición de activos financieros del exterior

Dictamen en materia de Trust Irrevocables

27)Dictamen (DAT) 9/2013 del 08.02.2013

Pago a cuenta por impuesto pagado en el exterior

Incremento de los mínimos no imposables y de las escalas del impuesto

Decreto 912/2021 (Alícuota diferencial. Repatriación a partir del período fiscal 2021)

En caso de repatriación no resulta de aplicación la alícuota incrementada

Repatriación del 5% hasta el 31 de marzo de cada año

Comunicación A (BCRA) 7478 B.O.28.03.2022

28)Acta Nº 35 EDI con entidades profesionales del 25/06/2020.

29)Acta Nº 34 EDI con entidades profesionales del 05/03/2020.

Destino de los fondos repatriados

30)Acta Nº 21 EDI con cámaras empresariales del 05/03/2020.

A modo de resumen

Base imponible para la aplicación de la alícuota general

Devolución

Facultades de la AFIP

Actualización de los mínimos no imponibles y de las escalas del impuesto

Decreto 99/2019 (Alícuota diferencial. Repatriación períodos fiscales 2019 y 2020)

Alícuota diferencial para bienes situados en el exterior

Repatriación

R.G (C.N.V.) 828 del 10.03.2020

31)Acta Nº 34 EDI con entidades profesionales del 05/03/2020.

Comunicación "A" 6.893 BCRA del 07.02.2020

Comunicación "B" 11.952 BCRA del 14.02.2020

Comunicación "A" 6.941 BCRA del 19.03.2020

Comunicación "C" 87.330 BCRA del 26.05.2020

R.G. 4.673 (B.O.07.02.2020). Pago a cuenta por bienes situados en el exterior

Denuncia penal. Planteo judicial respecto de la confiscatoriedad respecto de las alícuotas incrementadas para bienes del exterior

32)Gimenez Aubert María Susana JPE Nº 5 del 10.2022

Responsable sustituto. Sociedades

Accionistas o socios del exterior. Presunción que no admite prueba en contrario

Reintegro del impuesto pagado por la sociedad

El impuesto será determinado por la sociedad en su carácter de responsable sustituto

Diferencia entre al activo y pasivo

Aportes de capital

Fecha de cierre de ejercicio distinta al 31 de diciembre

Aumentos de capital

Disminuciones de capital

Derecho a reintegro por parte del responsable sustituto

Tratamiento de las sociedades de hecho, y de las sociedades simples o residuales

33)Dictamen (DAT) 2/2004 de fecha 08.01.2004.

34)Dictamen (DAT) 63/2002 de fecha 28.06.2002.

35)Dictamen (DAL) 131/2001 de fecha 07.12.2001.

Tratamiento de las SAS

Tratamiento de accionistas o socios residentes en países que firmaron el tratado de Montevideo (ALADI)

Tratado de Montevideo. Art. 48. Cláusula de la Nación más favorecida.

36)Nota Externa 5/2008 (B.O.04.08.08).

37)Dictamen (PTN) 170/2006 de fecha 30.06.2006.

38)Losa Ladrillos Olavarría S.A. T.F.N. Sala A del 08.08.2011.

39)Losa Ladrillos Olavarría S.A. C.N.A.C.A.F. Sala V del 06.12.2012.

40)Losa Ladrillos Olavarría S.A. C.S.J.N. del 04.02.2014.

Responsable sustituto. Fideicomisos

Los bienes entregados en fiducia no integran el patrimonio de las personas humanas que los entregaron en fiducia

Las personas humanas deben verificar que el fideicomiso haya ingresado el impuesto en su carácter de responsable sustituto

Presunción que no admite prueba en contrario

Caso particular de las “Cajas de Profesionales” que contraten fideicomisos de administración

Art. 14 bis de la Constitución Nacional

Art. 40 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires

Art. 3 inciso b) punto 4) de la ley 24.241

Ley 12.724. Caja de Profesionales en Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires

41)Caja de Jubilaciones y Pensiones de Abogados y Procuradores de la Provincia de Mendoza CSJN del 05.05.2009

42)Banco de la Provincia de Buenos Aires CSJN del 15.03.1940

43)Dictamen (DATyJ) 10/1981 DEL 02.07.1981

Responsable sustituto compensación

44)Nota (SDG LTI) 1.542/03 de fecha 20.05.2003.

Jurisprudencia sobre compensación

45)Rectificaciones Rivadavia SA CSJN del 12.07.11.

46)Cresud SA CNACAF Sala III del 04.10.2018.

47)Cresud SA CNACAF Sala II del 16.04.2019.

48)IRSA CNACAF Sala V del 08.08.2018.

49)Cresud SA Dictamen de la Procuración General de la Nación del 13.10.2020

50)Avenida Compras SA CAACAF Sala IV del 08.02.2022

51)Acta Nº 35 EDI con entidades profesionales del 25.06.2020

Capítulo 7 Responsable sustituto. Sujetos no residentes

Pág.197

9

Responsable sustituto. Art. 26

Responsables sustitutos. Bienes situados en el país pertenecientes a sujetos residentes en el exterior

Presunción. Inmuebles en el país pertenecientes a sociedades del exterior

Bienes no alcanzados

Bienes pertenecientes a empresas del exterior. Presunción

Casos en los cuales no se aplica la presunción del art. 26 cuarto párrafo de la ley

Impuesto mínimo

Derecho a reintegro por parte del responsable sustituto

Alícuota del 1% para el caso de las presunciones

Capítulo 8 Régimen de anticipos

Pág.203

Ultima actualización según R.G. 5.213 (B.O.28.06.2022)

Régimen de anticipos de impuesto sobre los bienes personales. R.G. 2.151.

Anticipos a cuenta del impuesto sobre los bienes personales

Determinación del monto de los anticipos a ingresar

Vencimiento e importe mínimo de los anticipos

Régimen de reducción de los anticipos

Momento a partir del cual se puede optar por reducir los anticipos

Procedimiento para ejercer la opción de reducción de los anticipos

Efectos del ejercicio de la opción de reducción de los anticipos

Impuesto determinado mayor a la estimación de reducción de los anticipos

Capítulo 9 Régimen de promoción de inversiones

Pág.208

Ley 27.613 (B.O.12.03.2021)

Decreto 244 (B.O.19.04.2021)

R.G. 4.976 (B.O.27.04.2021)

Promoción del desarrollo o inversión en proyectos inmobiliarios en la Argentina

Proyectos inmobiliarios incluidos

Acreditación del porcentaje del grado de avance

Registro de desarrolladores inmobiliarios o de constructoras o de vehículos de inversión

Definición de inversiones en proyectos inmobiliarios

52)Acta Nº 38 EDI con instituciones profesionales del 16.12.2021

R.G. 4.976 (B.O.27.04.2021)

53)Acta Nº 37 EDI con instituciones profesionales del 09.06.2021

Beneficios para el inversor

Exención en el impuesto sobre los bienes personales

54)Acta Nº 37 EDI con instituciones profesionales del 09.06.2021

Pago a cuenta en el impuesto sobre los bienes personales

Orden de imputación del pago a cuenta

=====

ACLARACION RESPECTO DE LA JURISPRUDENCIA, LOS DICTAMENES Y LAS OPINIONES DEL FISCO

En los fallos, en los dictámenes y en las opiniones del fisco, los destacados son nuestros. Las transcripciones son literales.

=====

IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES

Capítulo 1 Objeto y Sujetos

Objeto

Sujetos

Sujetos residentes

Sujetos no residentes

Sucesión indivisa

Sociedad conyugal

Bienes en condominio

Residencia

Normas de aplicación supletoria

=====

OBJETO Y SUJETOS

OBJETO

Art. 16 de la ley de impuesto sobre los bienes personales

Se establece un impuesto que se aplicará en todo el territorio de la Nación y que recaerá sobre los **bienes personales existentes al 31 de diciembre de cada año, situados en el país y en el exterior.**

PAGO A CUENTA POR EL TRIBUTO PAGADO EN EL EXTERIOR (ART. 25 ULTIMO PARRAFO)

El último párrafo del art. 25 de la ley de impuesto sobre los bienes personales establece que se podrá computar el impuesto pagado en el exterior como pago a cuenta del impuesto sobre los bienes personales (el tema se analiza en el capítulo 5 de alícuotas).

=====

SUJETOS

Art. 17 de la ley de impuesto sobre los bienes personales

Son sujetos pasivos del impuesto:

PERSONAS HUMANAS RESIDENTES (POR LOS BIENES DEL PAIS Y POR LOS BIENES DEL EXTERIOR)

Art. 17 inciso a) de la ley

a) Las personas físicas RESIDENTES en el país en el país (SEGÚN LA LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS) y las sucesiones indivisas radicadas en el país, **por los bienes situados en el país y en el exterior.**

PERSONAS HUMANAS NO RESIDENTES (SOLAMENTE POR LOS BIENES DEL PAIS)

Art. 17 inciso b) de la ley

b) Las personas físicas RESIDENTES en el exterior (SEGÚN LA LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS) y las sucesiones indivisas radicadas en el exterior, **por los bienes situados en el país.**

SUCESIONES INDIVISAS

Art. 17 segundo párrafo de la ley

Las sucesiones indivisas son contribuyentes por los bienes que posean al 31 de diciembre de cada año, siempre que el 31/12 quede comprendido en el lapso transcurrido **entre el fallecimiento del causante y la declaratoria de herederos** o aquella en que se haya declarado válido el testamento que cumpla la misma finalidad.

Art. 3 del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

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.

CASO PARTICULAR DE LOS DIPLOMATICOS ARGENTINOS

Art. 17 tercer párrafo de la ley

A los fines de este artículo se considerará que son **RESIDENTES** del país los agentes diplomáticos y consulares, el personal técnico y administrativo de las respectivas misiones y demás funcionarios públicos de la Nación y los que integran comisiones de las Provincias y Municipalidades que, en ejercicio de sus funciones, se encontraren en el exterior, así como sus familiares que los acompañaren.

CASO PARTICULAR DE LOS DIPLOMATICOS EXTRANJEROS

Art. 10 del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

Los bienes pertenecientes a los miembros de las misiones diplomáticas y consulares **extranjeras**, así como su personal técnico y administrativo y sus familiares, se encuentran alcanzados por el gravamen en la medida en que no se verifiquen algunas de las condiciones previstas en el inciso a) del artículo 21 de la ley. (BIENES EXENTOS)

Cuando proceda la imposición de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo precedente, las personas de existencia visible **RESIDENTES** en el exterior que hubieran ingresado al país para desempeñar las funciones a cargo de los miembros y personal contemplados en dicho párrafo, así como sus familiares cuya residencia en el territorio nacional obedezca a la misma causa, se considerarán comprendidos en el inciso b) del artículo 17 de la ley (**NO RESIDENTES**) y **tributarán exclusivamente sobre sus bienes situados en el país**, en la forma, plazos y condiciones fijadas para los sujetos pasivos a los que se refiere el inciso a) del art. 17 de la ley (**RESIDENTES**), sin que les resulte aplicable la limitación establecida en el último párrafo del artículo 1º.

En cambio, las **RESIDENTES** en el país antes de desempeñar las aludidas funciones y que hubieran sido contratadas en el mismo a esos efectos, así como

sus familiares, se considerarán incluidos en el inciso a) del ya citado artículo 17 de la ley (RESIDENTES).

SOCIEDAD CONYUGAL

Art. 18 de la ley de impuesto sobre los bienes personales

“En el caso de patrimonios pertenecientes a los componentes de la sociedad conyugal, corresponderá atribuir al marido además de los bienes propios, la totalidad de los que revisten el carácter de gananciales, excepto:

- a) Que se trate de bienes adquiridos por la mujer con el producto del ejercicio de su profesión, oficio, empleo, comercio o industria.*
- b) Que exista separación judicial de bienes.*
- c) Que la administración de todos los bienes gananciales la tenga la mujer en virtud de una resolución judicial”.*

Esta norma quedó desactualizada, debería aplicarse el art. 35 de la LIG, que establece que:

“Art. 35 - *Corresponde atribuir a cada cónyuge, cualquiera sea el régimen patrimonial al que se someta a la sociedad conyugal, las ganancias provenientes de:*

- a) Actividades personales (profesión, oficio, empleo, comercio o industria).*
- b) Bienes propios.*
- c) Otros bienes, por la parte o proporción en que hubiere contribuido a su adquisición, o por el cincuenta por ciento (50%) cuando hubiere imposibilidad de determinarla”.*

Art. 31 del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

En los casos no expresamente previstos en este decreto reglamentario **se aplicarán supletoriamente las disposiciones legales y reglamentarias del impuesto a las ganancias.**

BIENES EN CONDOMINIO

Art. 5 del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

En el caso de bienes en condominio, cada condómino incluirá en su declaración, la parte que le corresponde en la titularidad de tales bienes, valuados de acuerdo con las disposiciones de la ley y de este reglamento.

=====

RESIDENCIA (LEY 27.541 CAPÍTULO 5 ART. 30)

El sujeto del impuesto **se regirá por el criterio de residencia** en los términos y condiciones establecidos en los artículos 119 y siguientes de la ley de impuesto a las ganancias, quedando sin efecto el criterio de "domicilio", con **vigencia para el período fiscal 2019**.

SE MODIFICA EL CONCEPTO DE DOMICILIO POR EL DE RESIDENCIA EN EL IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES. DECRETO 99 (ART.13)

Toda referencia que efectúen las normas legales, reglamentarias y complementarias sobre el nexo de vinculación "domicilio" con relación al impuesto sobre los bienes personales, **debe entenderse referida a "residencia"** de conformidad a lo previsto en el artículo 116 y siguientes de la ley de impuesto a las ganancias.

=====

NORMAS DE APLICACIÓN SUPLETORIA (LEY Y D.R. DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS)

Art. 31 del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

En los casos no expresamente previstos en este decreto reglamentario **se aplicarán supletoriamente las disposiciones legales y reglamentarias del impuesto a las ganancias**.

=====

Capítulo 2 Exenciones

Exenciones

Bienes inmateriales

Inmuebles rurales

Jurisprudencia sobre inmuebles rurales

Gaviglio José Hilario CSJN del 08.03.2016.

Gaviglio Hilario José CNACAF Sala IV del 02.07.2015.

Gaviglio Hilario José TFN Sala C del 18.03.2013.

Molaro José Luis TFN Sala A del 17.05.2012.

Gonzalez Camilo TFN Sala C del 14.04.09.

Nota Externa 5/2006 (B.O.22.11.2006).

Dictamen (DAT) 7/2002 del 28.12.2001.

Olaso Rodrigo Jesús CNACAF Sala II del 30.12.2021

Títulos públicos

Letras del BCRA

Dictamen sobre letras del BCRA

Dictamen (DI ALIR) 8/2016 del 04.05.2016

Depósitos en instituciones financieras

Tratamiento de las cuentas comitente

Tratamiento de las cuentas de repatriación

Acta Nº 35 EDI con entidades profesionales del 25.06.2020

Obligaciones negociables

Instrumentos en moneda nacional destinados a fomentar la inversión productiva

R.G. (CNV) 917/2021 (B.O.03.01.2022)

Fondos comunes de inversión. Fideicomisos financieros

Inmuebles destinados a locación para casa habitación

EXENCIONES

Art. 21 de la ley de impuesto sobre los bienes personales

Estan exentos del impuesto:

LOS BIENES PERTENECIENTES A MIEMBROS DE MISIONES DIPLOMATICAS EXTRANJERAS

Art. 21 inciso a) de la ley

a) Los bienes pertenecientes a los miembros de las misiones diplomáticas y consulares extranjeras, así como su personal administrativo y técnico y familiares, en la medida y con las limitaciones que establezcan los convenios internacionales aplicables.

En su defecto, la exención será procedente, en la misma medida y limitaciones, sólo a condición de reciprocidad;

Art. 10 del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

Los bienes pertenecientes a los miembros de las misiones diplomáticas y consulares extranjeras, así como su personal técnico y administrativo y sus familiares, **se encuentran alcanzados por el impuesto sobre los bienes personales** en la medida en que no se verifiquen algunas de las condiciones previstas en el inciso a) del artículo 21 de la ley.

Cuando proceda la imposición de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo precedente, las personas de existencia visible domiciliadas en el exterior que hubieran ingresado al país para desempeñar las funciones a cargo de los miembros y personal contemplados en dicho párrafo, así como sus familiares cuya residencia en el territorio nacional obedezca a la misma causa, **se considerarán comprendidos en el inciso b) del artículo 17 de la ley y tributarán exclusivamente sobre sus bienes situados en el país, en la forma, plazos y condiciones fijadas para los sujetos pasivos a los que se refiere el inciso a) del artículo 17 de la ley**, sin que les resulte aplicable la limitación establecida en el último párrafo del artículo 1º.

En cambio, las domiciliadas en el país antes de desempeñar las aludidas funciones y que hubieran sido contratadas en el mismo a esos efectos, así como sus familiares, se considerarán incluidos en el inciso a) del ya citado artículo 17 de la ley.

LAS CUENTAS DE CAPITALIZACION DE LA LEY 24.241 Y DE PLANES DE SEGURO DE RETIRO PRIVADOS

Art. 21 inciso b) de la ley

b) Las cuentas de capitalización comprendidas en el régimen de capitalización previsto en el Título III de la **ley 24241** y las cuentas individuales correspondientes a los **planes de seguro de retiro privados** administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación, dependiente de la Subsecretaría de Bancos y Seguros de la Secretaría de Política Económica del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos;

LAS CUOTAS SOCIALES DE COOPERATIVAS

Art. 21 inciso c) de la ley

c) Las cuotas sociales de las cooperativas;

LOS BIENES INMATERIALES

Art. 21 inciso d) de la ley

d) Los bienes inmateriales (llaves, marcas, patentes, derechos de concesión y otros bienes similares);

Art. 11 del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

La exención prevista en el inciso d) del artículo 21 de la ley comprende a todos los bienes inmateriales a que se refiere el inciso m) de su artículo 19, **situados en el país o en el exterior.**

Recordemos lo establecido en el **inciso m) del art. 19:**

Los derechos de propiedad científica, literaria o artística, los de marcas de fábrica o de comercio y similares, las patentes, dibujos, modelos y diseños reservados y restantes de la propiedad industrial o inmaterial, así como los derivados de éstos y las licencias respectivas, cuando el titular del derecho o licencia, en su caso, estuviere domiciliado en el país al 31 de diciembre de cada año.

Observación:

La expresa aclaración tipificada en el decreto reglamentario referida al inciso d) "SITUADOS EN EL PAIS O EN EL EXTERIOR", podría llevar a la interpretación que en los demás incisos del art. 21 la exención solo resulta de aplicación para los bienes situados en el país (Por ejemplo Inmuebles rurales).

En sentido contrario hay sólidos argumentos para sostener que cuando el legislador no distingue tampoco debe hacerlo el intérprete.

LOS BIENES AMPARADOS POR LA LEY 19.640

Art. 21 inciso e) de la ley

e) Los bienes amparados por las franquicias de la ley 19640;

LOS INMUEBLES RURALES

Art. 21 inciso f) de la ley

f) **Los inmuebles rurales** cuyos titulares sean personas humanas y sucesiones indivisas, **cualquiera sea su destino o afectación**;

VIGENCIA: según ley 27.480, a partir del período fiscal 2019.

Inmueble rural afectado a explotación unipersonal agropecuaria.

La discusión tiene que ver con la exención tipificada en el art. 21 inciso f) de la ley de impuesto sobre los bienes personales con anterioridad a la reforma de la ley 27.480

Por los períodos fiscales 2018 y anteriores, tener en cuenta lo resuelto por la jurisprudencia:

“**Gaviglio Hilario José**” de la CSJN de fecha 08/03/2016. (INMUEBLE RURAL EXENTO). Si bien la CSJN dicta sentencia aplicando el art. 280 (CPCCN), se confirma la sentencia de la CNACAF a favor de la exención del inmueble rural afectado a una explotación unipersonal.

“**Gaviglio Hilario José**” de la sala “IV” de la CNACAF de fecha 02.07.2015. (INMUEBLE RURAL EXENTO).

“**Gaviglio Hilario José**” de la sala “C” del TFN de fecha 18.03.2013. **La sala “C” cambia de opinión.** (INMUEBLE RURAL EXENTO voto de Adorno Urresti adhiere).

“**Molaro José Luis**” de la sala “A” del TFN de fecha 17.05.2012. (INMUEBLE RURAL EXENTO).

“**Gonzalez Camilo**” de la sala “C” del TFN de fecha 14.04.09. (INMUEBLE RURAL GRAVADO voto de Vichi adhieren Adorno y Urresti).

Nota Externa 5/2006 (B.O.22.11.2006). El fisco cambia de opinión.

Dictamen (DAT) 7/2002 de fecha 28.12.2001.

Olaso Rodrigo Jesús CNACAF Sala II del 30.12.2021

Exención correspondiente a inmuebles rurales

ART. 21 INCISO F) A PARTIR DE LA REFORMA DE LA LEY 27.480 (CON VIGENCIA A PARTIR DEL PERIODO FISCAL 2019)

Están exentos de impuesto sobre los bienes personales:

(..)

“f) Los inmuebles rurales cuyos titulares sean personas humanas y sucesiones indivisas, cualquiera sea su destino o afectación;”

ART. 21 INCISO F) ANTES DE LA REFORMA DE LA LEY 27.480 (CON VIGENCIA HASTA EL PERIODO FISCAL 2018)

Están exentos de impuesto sobre los bienes personales:

(..)

“f) Los inmuebles rurales a que se refiere el inciso e) del artículo 2 de la ley de impuesto a la ganancia mínima presunta;”

SE TRATA DE UN INMUEBLE RURAL AFECTADO A UNA EXPLOTACION UNIPERSONAL

*“I.- Que por conducto de la Resolución N° 153/06 (DV RRR1), la A.F.I.P. impugnó la declaración jurada presentada por la Sra. María Fernanda Azanza -en representación del Sr. Rodrigo Jesús Olaso- en lo relativo al **Impuesto sobre los Bienes Personales del período fiscal 2003** y, en consecuencia, determinó de oficio la materia imponible y el gravamen resultante en el tributo referido, en la suma de pesos veinticinco mil setenta con cincuenta y tres centavos (\$ 25.070,53).*

(..)

*De tal modo, recordó lo prescripto por los **artículos 19, inciso “k” y 21, inciso “f” de la ley** del tributo y advirtió que resultaba posible verificar que **se encontraban exentos del Impuesto sobre los Bienes Personales, aquellos inmuebles respecto de los cuales se verificara que sus titulares fueran sujetos pasivos del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta**, con motivo de la simple tenencia de tales activos (cfr. art. 2, inciso “e” de la ley de dicho impuesto).*

(..)

*Recordó la naturaleza jurídica del Impuesto sobre los Bienes Personales y, en particular, enumeró algunos de los bienes alcanzados por el aludido tributo. Además, manifestó que: **“las personas físicas eran sujetos del Impuesto sobre los Bienes Personales, por todos los bienes que poseyeran, incluidas las participaciones empresarias, y/o explotaciones unipersonales. [...]”**.*

*De tal manera, remarcó que **dentro del objeto del gravamen definido por el artículo 19 del texto de la ley se encontraban incluidas las participaciones sociales y/o empresas unipersonales: “siendo este el comprendido en la presente actuación [...]”**. Asimismo, indicó que la administradora **había interpretado erróneamente la norma de exención como referida al inmueble rural comprendido en la explotación unipersonal.***

Indicó los alcances que debía otorgarse a la interpretación de las exenciones fiscales y concluyó que, en el caso, **la exención** invocada por la administradora (vinculada al artículo 21, inciso “f” de la ley del tributo) **refería taxativamente a los inmuebles comprendidos en el artículo 19, inciso “a” y que fueron contemplados en el artículo 2, inciso “e” de la ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.**

En ese orden, **destacó que nada se establecía respecto del inciso “k” del último de los artículos referidos, en atención a que las explotaciones unipersonales se encontraban comprendidas en el inciso “c” del artículo 2 de la Ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.**

Por ello estimó que, al no constar expresamente dispuesta la exención y atendiéndose al carácter restrictivo de las franquicias en materia tributaria, **no correspondía excluir -a los efectos de la determinación del capital a considerar en el rubro de explotación unipersonal- al inmueble rural del caso.**

(..)

PARA LA AFIP LA EXENCION SOLO CORRESPONDE PARA LOS INMUEBLES RURALES ARRENDADOS O INEXPLOTADOS PERO NO PARA LOS AFECTADOS A UNA EXPLOTACION UNIPERSONAL

Por otra parte, sostuvo que el criterio fiscal esbozado resultaba inobjetable, habida cuenta de que **el beneficio de exención contemplado en el inciso “f” del artículo 21 de la ley 23.966 y sus modificatorias únicamente se aplicaba a los inmuebles rurales no explotados o arrendados, y no respecto de aquellos que eran utilizados por su titular en una explotación agropecuaria;** ello, toda vez que los últimos no se encontraban comprendidos en el inciso “e” del artículo 2 de la Ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, sino en el inciso “c” del mismo artículo 2.

EN EL IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES LOS INMUEBLES RURALES AFECTADOS A UNA EXPLOTACION UNIPERSONAL NO SE ENCUENTRAN ALCANZADOS COMO INMUEBLE EN SI SINO QUE COMO INTEGRANTE DEL PATRIMONIO DE LA EXPLOTACION UNIPERSONAL

Asimismo, expresó que **los inmuebles rurales afectados por su titular a una explotación unipersonal no se encontraban alcanzados por el Impuesto sobre los Bienes Personales en virtud de lo dispuesto por el inciso “a” del artículo 19 de la ley del tributo, sino como integrante del patrimonio de la empresa o explotación unipersonal, por el inciso “k” del citado artículo, respecto del cual no se verificaba la existencia de norma de exención alguna.**

(..)

ARGUMENTOS DEL CONTRIBUYENTE EN SU RECURSOS DE APELACION ANTE EL TFN

II.- Que, **el contribuyente interpuso recurso de apelación, en los términos de los artículos 76 y 159 de la ley 11.683 y el 26 de agosto de 2019 el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió revocar la resolución detallada en el considerando que antecede, con costas.**

Para así decidir, en primer término, reseñó los argumentos esgrimidos por la parte actora en su presentación recursiva y los antecedentes fácticos del caso, al tiempo que expresó que **la cuestión a decidir se centraba en establecer la procedencia del ajuste fiscal sustentado en la gravabilidad de los inmuebles rurales afectados a una explotación unipersonal en los términos del artículo 19, inciso “k” de la ley del Impuesto sobre los Bienes Personales o si, por el contrario, resultaba aplicable la dispensa prevista por el artículo 21, inciso “f” de la ley del tributo, en cuanto establecía la exención de los inmuebles rurales alcanzados a su vez por el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.**

SE HACE REFERENCIA AL FALLO MOLARO DEL TFN

En tal orden, transcribió los fundamentos de un pronunciamiento (cfr. **“Molaro, José Luis”, del 17 de mayo de 2012**) que atribuyó al Tribunal en una anterior integración, de los cuales importa destacar que:

a) consideró que la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales debió reflejar en forma inequívoca en su texto el espíritu del legislador, que **intentó evitar la doble imposición para los inmuebles registrados a nombre de personas físicas o sucesiones indivisas, afectados a sociedades de hecho o explotaciones unipersonales;**

b) resultaba evidente que la exención tipificada en el artículo 21, inciso “f” de la ley del tributo contemplaba la coexistencia de dos elementos imprescindibles, a saber, **el subjetivo (que el inmueble perteneciera a la/s persona/s física/s o sucesión/es indivisa/s) y el objetivo (que el inmueble revistara la condición de “rural”), estuviera o no afectado a una explotación;**

c) en la medida en la que concurrieran los supuestos detallados en el punto que antecede, **los inmuebles en cuestión únicamente se encontrarían alcanzados por el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta y estarían exentos del Impuesto sobre los Bienes Personales;**

d) **surgía de los antecedentes parlamentarios de la ley 25.063 (que incorporó la exención prevista en el inciso “f” del artículo 21) que el propósito buscado con su sanción era evitar la doble imposición con el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, y**

e) **en consecuencia, los inmuebles rurales cuya titularidad de dominio correspondiera a personas físicas sujetos del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta se encontraban exentos sobre el Impuesto sobre los Bienes Personales.**

SE HACE REFERENCIA AL FALLO GAVIGLIO DEL TFN Y DE LA CNACAF

Finalmente, advirtió que a idéntica solución habían llegado el **Tribunal Fiscal de la Nación y la Sala IV de esta Cámara, en el caso: “Gaviglio, Hilario José”, en fechas 18/03/2013 y 2/07/2015.**

(..)

APELACION Y FUNDAMENTOS DEL FISCO

III.- Que, disconforme con lo resuelto, el 25 de octubre de 2019 apeló el Fisco Nacional, y fundó su recurso el 21 de noviembre del mismo. Se agravió respecto del fondo de la cuestión decidida.

En primer lugar, detalló brevemente los alcances de la cuestión decidida y refirió a la cita del precedente “Molaro” efectuada por el Tribunal Fiscal. Así, expresó que la cuestión a decidir resultaba ser: “una discusión doctrinaria, toda vez que no [existían] en autos hechos controvertidos [...]”. En ese sentido, destacó que, por un lado, el artículo 21 inciso “f” de la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales preveía como exentos a los bienes rurales comprendidos en el inciso “e” del artículo 2 de la Ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.

*Además, citó lo prescripto por el artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales y aludió a lo normado por el artículo 19 de dicha ley. Aclaró que no habían dudas de la **procedencia de la exención en el Impuesto sobre los Bienes Personales en aquellos casos en los cuales la persona física arrendara el inmueble rural o que dicho bien permaneciera desocupado o inexplorado**, sino que **la controversia ocurría únicamente en aquellos casos -como el de autos- en los cuales el inmueble rural fuera utilizado para llevar adelante una empresa o explotación unipersonal agropecuaria o cuando formara parte del patrimonio neto de una sociedad de hecho agropecuaria.***

*Refirió al cambio de criterio ocurrido en el ámbito interno de la A.F.I.P. en lo relativo a cuestiones como la aquí suscitada por medio de la **Nota Externa Nº 5/2006** y citó nuevamente pasajes jurisprudenciales y posturas doctrinarias, las que consideró favorables a su postura por expresarse en detrimento de los pronunciamientos aludidos.*

*Finalmente, expresó que la cuestión de autos abarcaba: “más de una década sin haber sido definitivamente zanjada, y **sin un pronunciamiento definitivo al respecto por parte del máximo tribunal [...]**”, motivo por el cual debería mantenerse la posición asumida por el organismo en la **Nota Externa Nº 5/2006**, la que citó parcialmente.*

Por lo expuesto, solicitó que se revocara lo decidido, confirmándose la Resolución Nº 153/06 (DV RR1), con costas.

SENTENCIA DE LA CNACAF

(..)

*En ese orden, corresponde destacar que el artículo 17 del citado cuerpo legal establece como **sujetos pasivos del impuesto a -entre otras- las personas físicas domiciliadas en el país** y las sucesiones indivisas radicadas en él. Asimismo, el artículo 19 considera como “**situados en el país**” a los **patrimonios de empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en el (inciso “k”).***

Ello así, también es menester indicar que **el artículo 21 de la ley del tributo establece la exención de los inmuebles rurales a los que refiere el inciso “e” del artículo 2 de la Ley de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.**

Finalmente, la norma a la que reenvía el mentado artículo 21 dispone que son sujetos pasivos del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta: “Las personas físicas y sucesiones indivisas, titulares de inmuebles rurales, en relación a dichos inmuebles [...]”.

PARA LA CNACAF LA APELACION DEL FISCO NO PUEDE PROSPERAR

SE ESTA APLICANDO DOS TRIBUTOS SOBRE UNA MISMA MANIFESTACION DE RIQUEZA

VI.- Que, teniendo en cuenta lo antedicho, **cabe adelantar que el recurso intentado por el Fisco Nacional no puede prosperar**; ello, habida cuenta de que la admisión de **la postura esgrimida por la recurrente indefectiblemente conduce a la configuración -en la especie- de la aplicación de dos tributos a una misma manifestación de riqueza**, a la vez que importa desvirtuar la claridad de **la norma que consagra la exención del impuesto a los bienes personales, respecto de aquéllos inmuebles rurales cuyos titulares fueren personas físicas** o sucesiones indivisas.

Así, en primer término, cabe destacar que de la lectura del propio texto de la norma resulta posible advertir que **el legislador no realizó distinción alguna acerca del empleo o destino de los bienes** como el vinculado al objeto de estos actuados.

LOS INMUEBLES RURALES PERTENECIENTES A PERSONAS HUMANAS ESTAN EXENTOS SIN IMPORTAR EL DESTINO DEL INMUEBLE

En efecto, se verifica de los cuerpos normativos citados que **todos los inmuebles rurales pertenecientes a personas físicas** (condición objetiva del beneficio) **se encuentran exentos** de integrar el Impuesto a los Bienes Personales, **cualquiera sea el destino o afectación que se les hubiera otorgado.**

De tal manera, la conclusión antecedente se refuerza si se tiene en cuenta que no se observan más exigencias que las que surgen de las normas mencionadas, a saber: una, como se viera, de carácter objetiva (que el inmueble revista el carácter de “rural”) y otra de apreciación subjetiva (que su titular sea una persona física).

Ello así, se verifica de la lectura de las constancias que ambos requisitos se encuentran configurados en la especie, tal y como surge del relato efectuado en el Considerando IV de la presente.

En este sentido, es sabido que la primera fuente de exégesis de la ley es su letra y, cuando ésta no exige esfuerzo de interpretación, debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las

circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma (C.S.J.N. Fallos: 330:4988, entre muchos otros).

SE HACE MENCION AL FALLO GAVIGLIO DE LA CNACAF DESTACANDO QUE LA CSJN LE RECHAZO EL RECURSO EXTRAORDINARIO AL FISCO POR EL ART. 280 DEL CPCCN

*Por tal motivo, **no resulta admisible reducir el alcance de la exención tributaria por aplicación de normas que regulan cuestiones disímiles, sobre todo si de esa forma se altera la generalidad del precepto legal. Esto es así, puesto que en un sistema jurídico cada formulación normativa debe tener un sentido diferente de las demás, evitando, en lo posible, hasta la redundancia; por lo que dos normas que regulen el mismo caso suelen ser interpretadas como refiriéndose a casos diferentes (cfr. Sala IV, in re, “Gaviglio, Ignacio José c/D.G.I.”, expte N° 5365/2015, sentencia del 02/07/15; cabe destacar que la C.S.J.N. declaró inadmisibile el recurso extraordinario interpuesto contra dicho pronunciamiento, invocando el artículo 280 del C.P.C.C.N., el 08/03/16).***

(..)

En el caso, cabe advertir que por medio de la actividad legislativa manifestada a través de la sanción del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta ya se han gravado los bienes rurales correspondientes a la parte actora. Dicho postulado se complementa, asimismo, con la reforma introducida en el Impuesto a los Bienes Personales (cfr. inciso “c” del artículo 7 de la ley 25.063 -B.O. 30/12/98), que incluye la exención que la demandada pretende desconocer.

DOS TRIBUTOS QUE GRAVAN UNA MISMA MANIFESTACION DE RIQUEZA

*En síntesis, y de acuerdo a la voluntad del legislador verificable del propio texto de las normas involucradas, **no corresponde que un mismo inmueble rural se encuentre alcanzado por los dos tributos que, en sustancia, gravan la misma manifestación de riqueza, evitándose -de ese modo- una doble imposición (cfr. Sala IV, causa “Gaviglio”, ya citada).***

En esta línea argumental, también deben ser desestimados los argumentos de la representación fiscal en tanto persiguen la exclusión de la exención controvertida, en los casos en los cuales el inmueble rural fuera utilizado para llevar adelante una empresa, explotación unipersonal agropecuaria o -en el más amplio de los sentidos- actividad económica alguna.

*En particular, no es posible dejar de observar que -al margen de las manifestaciones de la accionada- lo real y concreto es que **el legislador no efectuó la distinción que pretende que se aplique a la especie, habida cuenta de que lisa y llanamente dispuso que los inmuebles rurales de personas físicas no se encuentran alcanzados por el Impuesto a los Bienes Personales.***

(..)

LA INVOCACION DEL ART. 19 INCISO K) DE LA LEY QUE GRAVA LA PARTICIPACION EN UNA EXPLOTACION UNIPERSONAL RESULTA INSUFICIENTE PARA DESVIRTUAR LA EXENCION DEL ART. 21

Por otra parte, es del caso advertir que **tampoco obsta a la solución que aquí se adopta la invocación por parte de la recurrente del artículo 19, inciso “k” de la Ley del Impuesto a los Bienes Personales**, si se tiene en cuenta que no refiere, siquiera tangencialmente, al alcance de la exención, en tanto únicamente alude a la situación territorial de los bienes gravados (en el caso los ubicados en el país) alcanzados por el tributo, y respecto de algunos de los cuales se han establecido las pertinentes exenciones (art.21).

Sobre el particular, preciso es poner de manifiesto que **la tesis de la recurrente implicaría admitir que el legislador reguló contradictoriamente una misma cuestión, pues fijó una exención general que se vería acotada por normas que regulan otros aspectos del impuesto**. En ese orden, no debe olvidarse que la inconsecuencia o falta de previsión del legislador no se presumen (cfr. C.S.J.N. Fallos: 310:195, 312:1849, 314:258, 315:2668, 316:1115, 317:779, 319:1131 y 320:1909, entre otros).

LA CNACAF SE REFIERE A LA NOTA EXTERNA 5/2006

Finalmente, corresponde abordar las manifestaciones del Fisco vinculadas a los términos expuestos por la **Nota Externa Nº 5/2006**. Ello así, **debe desecharse la pertinencia del argumento destinado a consagrar su vigencia por no mediar un pronunciamiento del Alto Tribunal al respecto, toda vez que, como fue detallado en el cuarto párrafo del Considerando VI, la C.S.J.N. ya se ha pronunciado en una cuestión análoga a la aquí suscitada**.

Además, es de toda claridad que **la nota invocada por la representación fiscal carece de toda fuerza normativa** y que, aún en el caso en que la tuviera, el criterio propiciado por el Fisco implicaría admitir que el Poder Ejecutivo alteró el espíritu de la ley mediante una excepción reglamentaria, temperamento que, como principio, no tiene cabida en nuestro régimen constitucional (cfr. artículo 99, inc. 2, de la Constitución Nacional).

(..)

Por lo expuesto, este Tribunal **RESUELVE: rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional y, en consecuencia, confirmar el pronunciamiento recurrido, con costas (cfr. art. 68, 1º parte del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la L.P.T.) a L.P.T.)”**.

LOS TITULOS PUBLICOS DEL ESTADO NACIONAL PROVINCIAL O MUNICIPAL

Art. 21 inciso g) de la ley

g) Los títulos, bonos y demás títulos valores **emitidos por la Nación, las Provincias, las Municipalidades y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires**

Y los **certificados de depósitos reprogramados (CEDROS)**;

Caso particular de las “LEBAC” y “NOBAC”

Comunicado de prensa de la AFIP:

*“La AFIP estableció que las operaciones con Letras y Notas del Banco Central (LEBACs y NOBACs) **no están alcanzadas por los impuestos a las Ganancias y sobre los Bienes Personales**, tanto para personas físicas como sucesiones indivisas.*

*La normativa vigente establece que, para personas físicas, tanto **la tenencia como el rendimiento de los títulos públicos están exentos del pago de Ganancias y Bienes Personales.***

*En tal sentido, **AFIP considera a las LEBACs y NOBACs como títulos públicos.***

Las LEBACs y NOBACs son instrumentos de regulación monetaria emitidos por el Banco Central (BCRA)”.

Opinión del BCRA:

El BCRA en respuesta al CPCECABA, había determinado que las “LEBAC” y las “NOBAC” no eran títulos públicos, aclarando que las conclusiones a las que había arribado, se circunscribían exclusivamente a los aspectos jurídicos involucrados en la materia, sin que se haya abordado aspectos impositivos y tributarios, los que resultan de exclusiva competencia de la AFIP.

DICTAMEN (DI ALIR) 8/2016 DEL 04.05.2016

“SUMARIO

1) La Subgerencia General Jurídica del Banco Central de la República Argentina mediante el Dictamen N° 405/16 (BCRA) del 3/05/16, concluyó que las Letras (LEBACs) y Notas (NOBACs) emitidas por dicha Entidad revisten desde un punto de vista jurídico la naturaleza de títulos públicos.

2) Atento a revestir dichos instrumentos la calidad de títulos públicos les resulta de aplicación el beneficio exentivo dispuesto en el artículo 21, inciso g) de la Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales”.

LOS DEPOSITOS EN ENTIDADES FINANCIERAS DEL PAIS

Art. 21 inciso h) de la ley

h) Los depósitos en moneda argentina y extranjera efectuados en las instituciones comprendidas en el régimen de la ley 21526, **a plazo fijo, en caja de ahorro, en cuentas especiales de ahorro** o en otras formas de captación

de fondos de acuerdo con lo que determine el BANCO CENTRAL DE LA REPÚBLICA ARGENTINA;

Art. 34 del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

TRATAMIENTO DE LAS CUENTAS CORRIENTES

Las otras formas de captación de fondos a que se refiere el inciso c) del artículo 21 del Título VI de la ley 23966, vigente hasta el 31 de diciembre de 1994, **no comprenden a las cuentas corrientes.** (HOY INCISO H)

TRATAMIENTO DE LAS CUENTAS COMITENTE

Por aplicación del art. 21 de la ley los depósitos en moneda nacional o en moneda extranjera en Cuentas comitente se encuentran gravados por el impuesto sobre los bienes personales.

Acta Nº 35 EDI con entidades profesionales del 25.06.2020

CUENTA BANCARIA DONDE SE REALIZA LA REPATRIACION

“5. Tratamiento impositivo de la Cuenta especial

a) ¿Cuál es el tratamiento de la "Caja de ahorros repatriación de fondos - bienes personales ley 27541" dispuesta por la Comunicación "A" 6893 del BCRA en el Impuesto sobre los Bienes Personales?

Respuesta de AFIP

ESTA EXENTA

*a) **Tratándose de cajas de ahorro**, están comprendidas por el artículo 21, inciso h), de la ley del impuesto y, por lo tanto, **exentas**".*

OBLIGACIONES NEGOCIABLES EN MONEDA NACIONAL

Art. 21 inciso i) de la ley

Exención incorporada por la **ley 27.638 (B.O.04.08.2021)**, con vigencia a partir del **período fiscal 2021**

OBLIGACIONES NEGOCIABLES EN MONEDA NACIONAL

i) Las obligaciones negociables **emitidas en moneda nacional** que cumplan con los requisitos del art. 36 de la ley 23.576;

“Art. 36 - Serán objeto del tratamiento impositivo establecido a continuación las obligaciones negociables previstas en la presente ley, siempre que se cumplan las siguientes condiciones y obligaciones:

1. Se trate de emisiones de obligaciones negociables que sean colocadas por oferta pública, contando para ello con la respectiva autorización de la Comisión Nacional de Valores.

2. La emisora garantice la aplicación de los fondos a obtener mediante la colocación de las obligaciones negociables, a inversiones en activos físicos y bienes de capital situados en el país, adquisición de fondos de comercio situados en el país, integración de capital de trabajo en el país o refinanciación de pasivos, a la integración de aportes de capital en sociedades controladas o vinculadas a la sociedad emisora, a la adquisición de participaciones sociales y/o financiamiento del giro comercial de su negocio, cuyo producido se aplique exclusivamente a los destinos antes especificados, según se haya establecido en la resolución que disponga la emisión, y dado a conocer al público inversor a través del prospecto.

3. La emisora deberá acreditar ante la Comisión Nacional de Valores, en el tiempo, forma y condiciones que esta determine, que los fondos obtenidos fueron invertidos de acuerdo al plan aprobado.

Cuando la emisora sea una entidad financiera regida por la ley 21526 y sus modificatorias y complementarias, podrá destinar dichos fondos al otorgamiento de préstamos a los que los prestatarios deberán darle el destino a que se refiere el inciso 2), conforme las reglamentaciones que a ese efecto dicte el Banco Central de la República Argentina. En el mismo supuesto, será la entidad financiera la que deberá acreditar el destino final de los fondos en la forma que determine la Comisión Nacional de Valores”.

OBLIGACIONES NEGOCIABLES

Art. 21.1 de la ley de impuesto sobre los bienes personales

La exención dispuesta para las obligaciones negociables en la ley 23.576, **no resulta de aplicación en el impuesto sobre los bienes personales**, cuando la adquisición o incorporación al patrimonio de los referidos bienes se hubiere verificado con posterioridad a la entrada en vigencia de la ley 24468. (CON ANTERIORIDAD A LA VIGENCIA DE LA LEY 27.638 PERIODO FISCAL 2021)

Se faculta al Poder Ejecutivo nacional a derogar las exenciones comprendidas en los incisos g) y h) del artículo 21, cuando estime que han desaparecido las causas que las generaron.

INSTRUMENTOS EN MONEDA NACIONAL DESTINADOS A FOMENTAR LA INVERSION PRODUCTIVA

Art. 21 inciso j) de la ley

Exención incorporada por la **ley 27.638 (B.O.04.08.2021)**, con vigencia a partir del período fiscal 2021

INSTRUMENTOS EMITIDOS EN MONEDA NACIONAL

DESTINADOS A FOMENTAR LA INVERSION PRODUCTIVA

QUE DETERMINE EL PODER EJECUTIVO

j) Los instrumentos emitidos en moneda nacional destinados a fomentar la inversión productiva, que establezca el Poder Ejecutivo nacional, siempre que así lo disponga la norma que los regule;

Art. 11.1 del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

Artículo incorporado por el **decreto 621 (B.O.23.09.2021)**

INSTRUMENTOS EMITIDOS EN MONEDA NACIONAL

DESTINADOS A FOMENTAR LA INVERSION PRODUCTIVA

QUE DETERMINE EL PODER EJECUTIVO

REQUISITOS CONCURRENTES

Los instrumentos en moneda nacional mencionados en el **inciso j) del artículo 21 de la ley** son aquellos que, **de manera concurrente, cumplan los siguientes requisitos:**

OFERTA PUBLICA Y AUTORIZACION CNV

a) Cuando:

(i) Sean colocados por oferta pública con autorización de la Comisión Nacional De Valores, o

(ii) sean elegibles de acuerdo con la norma que los constituya o cree, o cuando así lo disponga el Poder Ejecutivo Nacional.

FOMENTO DE LA INVERSION PRODUCTIVA

b) Estén destinados al fomento de la inversión productiva en la República Argentina, **entendiéndose por ello la inversión y/o el financiamiento directo o indirecto en** proyectos productivos, inmobiliarios y/o de infraestructura destinados a distintas actividades económicas comprendidas en los sectores productores de bienes y servicios, tales como agropecuarios, ganaderos, forestales, inmobiliarios, telecomunicaciones, infraestructura, energía, logística, economías sustentables, promoción del capital emprendedor, pesca, desarrollo

de tecnología y bienes de capital, investigación y aplicación de tecnología a la medicina y salud, ciencia e investigación aplicada, extracción, producción, procesamiento y/o transporte de materias primas, desarrollo de productos y servicios informáticos, como así también al financiamiento de las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas comprendidas en los términos del artículo 2 de la Ley 24.467.

INSTRUMENTOS FINANCIEROS COMPRADOS

También quedan comprendidos en el beneficio indicado en el inciso j) del artículo 21 de la ley aquellos instrumentos en moneda nacional adquiridos en mercados autorizados por la Comisión Nacional De Valores, bajo segmentos que aseguren la prioridad precio tiempo y por interferencia de ofertas, destinados al financiamiento de las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas comprendidas en los términos del artículo 2 de la Ley 24.467.

NORMAS COMPLEMENTARIAS (CNV Y AFIP)

LA AFIP PUBLICARA UN LISTADO DE LOS INSTRUMENTOS FINANCIEROS EXENTOS

La Comisión Nacional De Valores y la AFIP, dictarán, en el marco de sus respectivas competencias, las normas complementarias pertinentes, **siendo esta última** -a instancias de la información que le provea a esos fines el organismo de contralor de que se trate- **la encargada de publicar un listado en el que, taxativamente, se mencione a cada uno de los instrumentos** que cumplimenten lo señalado en este artículo.

R.G. (CNA) 917/2021 (B.O.03.01.2022)

LISTADO DE REGIMENES ESPECIALES DE PRODUCTOS DE INVERSION COLECTIVA EXENTOS

INSTRUMENTO: Fideicomisos Financieros destinados al financiamiento de PYMES - NORMA CNV: Título V Capítulo IV Sección XVII y XVIII

INSTRUMENTO: Fideicomisos Financieros Solidarios - NORMA CNV: Título V Capítulo IV Sección XXIII

INSTRUMENTO: Fondos Comunes de Inversión Cerrados Inmobiliarios - NORMA CNV: Título V Capítulo V Sección II y IV

INSTRUMENTO: Fideicomisos Financieros Inmobiliarios - NORMA CNV: Título V Capítulo V Sección III y IV

INSTRUMENTO: Fondos Comunes de Inversión Cerrados de Infraestructura Pública – NORMA CNV: Título V Capítulo VI Sección II

INSTRUMENTO: Fideicomisos Financieros de Infraestructura Pública – NORMA CNV: Título V Capítulo VI Sección III

INSTRUMENTO: Fondos Comunes de Inversión Cerrados de Capital Emprendedor – NORMA CNV: Título V Capítulo VII Sección II

INSTRUMENTO: Fideicomisos Financieros de Capital Emprendedor – NORMA CNV: Título V Capítulo VII Sección III

INSTRUMENTO: Fondos Comunes de Inversión Cerrados para el Fomento del Desarrollo Productivo y de las Economías Regionales – NORMA CNV: Título V Capítulo VIII Sección II

INSTRUMENTO: Fideicomisos Financieros para el Fomento del Desarrollo Productivo y de las Economías Regionales – NORMA CNV: Título V Capítulo VIII Sección III

INSTRUMENTO: Fondos Comunes de Inversión Cerrados Sustentables – NORMA CNV: Título V Capítulo IX Sección III

INSTRUMENTO: Fideicomisos Financieros Sustentables – NORMA CNV: Título V Capítulo IX Sección IV

INSTRUMENTO: Fondos Comunes de Inversión Abiertos PYMES – NORMA CNV: Título V Capítulo II Sección V, artículo 21

INSTRUMENTO: Fondos Comunes de Inversión Abiertos ASG – NORMA CNV: Título V Capítulo IX Sección I

INSTRUMENTO: Fondos Comunes de Inversión Abiertos para el Financiamiento de la Infraestructura y la Economía Real – NORMA CNV: Título V Capítulo II Sección V, artículo 22

FONDOS COMUNES DE INVERSION Y FIDEICOMISOS FINANCIEROS

Art. 21 inciso k) de la ley

Exención incorporada por la **ley 27.638 (B.O.04.08.2021)**, con vigencia a partir del período fiscal 2021

CUOTA PARTE DE FONDOS COMUNES DE INVERSION (ABIERTOS O CERRADOS)

CERTIFICADOS DE PARTICIPACION Y VALORES REPRESENTATIVOS DE FIDEICOMISOS FINANCIEROS

k) Las cuotapartes de **fondos comunes de inversión** comprendidos en el art. 1 de la ley 24.083 (ABIERTOS O CERRADOS), y los certificados de participación y valores representativos de deuda fiduciaria de **fideicomisos financieros** constituidos en los términos del Código Civil y Comercial de la Nación, **que**

hubiesen sido colocados por oferta pública con autorización de la Comisión Nacional de Valores, y

ACTIVO SUBYACENTE PRINCIPAL DEL FCI O DEL FIDEICOMISO

Cuyo activo subyacente principal esté integrado, como mínimo, en un porcentaje a determinar por la reglamentación, por los depósitos y bienes a los que se refieren los incisos g), h), i) y j) de este artículo.

TITULOS PUBLICOS

g) Los títulos, bonos y demás títulos valores emitidos por la Nación, las Provincias, las Municipalidades y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y los certificados de depósitos reprogramados (CEDROS);

DEPOSITOS EN INSTITUCIONES BANCARIAS DEL PAIS

h) Los depósitos en moneda argentina y extranjera efectuados en las instituciones comprendidas en el régimen de la ley 21.526 (LEY EN ENTIDADES FINANCIERAS), a plazo fijo, en caja de ahorro, en cuentas especiales de ahorro o en otras formas de captación de fondos de acuerdo con lo que determine el BANCO CENTRAL DE LA REPÚBLICA ARGENTINA;

OBLIGACIONES NEGOCIABLES EN MONEDA NACIONAL

i) Las obligaciones negociables emitidas en moneda nacional que cumplan con los requisitos del art. 36 de la ley 23.576;

INSTRUMENTOS EN MONEDA NACIONAL DESTINADOS A FOMENTAR LA INVERSION PRODUCTIVA

j) Los instrumentos emitidos en moneda nacional destinados a fomentar la inversión productiva, que establezca el Poder Ejecutivo nacional, siempre que así lo disponga la norma que los regule;

CASOS EN LOS CUALES SE PIERDE LA EXENCION

FALTA DE MANTENIMIENTO DEL PORCENTAJE DE LAS INVERSIONES POR UN PLAZO DE 30 DIAS EN EL AÑO

No se tendrá por cumplido el porcentaje que menciona el primer párrafo de este inciso, si se produjera una modificación en la composición de los depósitos y bienes allí citados que los disminuyera por debajo de ese porcentaje, **durante un período continuo o discontinuo de, como mínimo, treinta (30) días en un año calendario** o el equivalente a la proporción de días considerando el momento de ingreso al patrimonio de las cuotapartes o certificados de participación o valores representativos de deuda fiduciaria hasta el 31 de diciembre.

Art. 11.2 del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

Artículo incorporado por el **decreto 621 (B.O.23.09.2021)**

CUOTA PARTE DE FONDOS COMUNES DE INVERSION (ABIERTOS O CERRADOS)

CERTIFICADOS DE PARTICIPACION Y VALORES REPRESENTATIVOS DE FIDEICOMISOS FINANCIEROS

ACTIVO SUBYACENTE PRINCIPAL (75% DE LAS INVERSIONES)

A efectos de lo dispuesto en el **primer párrafo del inciso k) del artículo 21 de la ley**, se considerará que existe un activo subyacente principal cuando una misma clase de depósitos o bienes, o el conjunto de estos, **representen, como mínimo, un setenta y cinco por ciento (75 %) del total de las inversiones** del fondo común de inversión o del fideicomiso financiero.

A tales fines, se entiende como “clase de depósitos o bienes” a cada uno de los comprendidos en los incisos g), h), i) y j) del mencionado artículo 21.

MODIFICACIONES DEL ACTIVO SUBYACENTE PRINCIPAL

No se tendrá por cumplido el porcentaje al que hace referencia el primer párrafo de este artículo si se produjera una modificación en la composición de los depósitos y bienes del fondo común de inversión o del fideicomiso financiero, que los disminuyera por debajo del setenta y cinco por ciento (75 %) allí indicado **durante un período continuo o discontinuo de, como mínimo, treinta (30) días en un año calendario** cuando se trate de cuotas partes o certificados de participación o valores representativos de deuda fiduciaria cuyos vehículos **estuviesen constituidos al 1 de enero de ese año calendario** o, **de ocurrir esto último con posterioridad** a esa fecha, **por un plazo equivalente a la proporción de días considerando el momento de su constitución.**

INMUEBLES DESTINADOS A LOCACION PARA CASA HABITACION

Art. 21 inciso l) de la ley

Ley 27.737 (B.O.17.10.2023) incorpora el **inciso l)** en el **art. 21 de la ley** de impuesto sobre los bienes personales

ESTAN EXENTOS

l) Los **inmuebles destinados a locación para casa-habitación**, con contratos debidamente registrados, **cuando el valor de cada uno de ellos sea igual o inferior al monto establecido en el segundo párrafo del artículo 24 de la ley.** (\$ 136.887.041 - VALOR VIGENTE EN EL PERIODO FISCAL 2023)

VIGENCIA

A PARTIR DEL EJERCICIO FISCAL 2023

Las disposiciones de la ley 27.737 entrarán en vigencia el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y **resultará de aplicación para los ejercicios fiscales 2023** y siguientes.

=====

Capítulo 3 Bienes situados en el país y en el exterior

Bienes situados en el país

Bienes situados en el exterior



BIENES SITUADOS EN EL PAIS Y EN EL EXTERIOR

BIENES SITUADOS EN EL PAIS

Art. 19 de la ley de impuesto sobre los bienes personales

Se consideran situados en el país:

INMUEBLES

Art. 19 inciso a) de la ley

a) Los inmuebles ubicados en el país.

Art. 16 del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

USUFRUCTO GRATUITO DE INMUEBLES

En los casos de usufructos constituidos por contrato gratuito, contemplados en el artículo 2814 del Código Civil, **el usufructuario deberá computar el valor total del inmueble.**

CESION DE NUDA PROPIEDAD ONEROSA CON RESERVA DE USUFRUCTO

En la cesión de la nuda propiedad de un inmueble por contrato oneroso con reserva del usufructo, se considerarán titulares por mitades a los nudos propietarios y a los usufructuarios.

DERECHOS REALES

Art. 19 inciso b) de la ley

b) Los derechos reales constituidos sobre bienes situados en el país.

NAVES Y AERONAVES

Art. 19 inciso c) de la ley

c) Las naves y aeronaves de matrícula nacional.

AUTOMOTORES

Art. 19 inciso d) de la ley

d) Los automotores patentados o registrados en el país.

BIENES MUEBLES

Art. 19 inciso e) de la ley

e) Los bienes muebles registrados en el país.

BIENES DEL HOGAR

Art. 19 inciso f) de la ley

f) Los bienes muebles del hogar o de residencias transitorias cuando el hogar o residencia estuvieran situados en el país.

BIENES PERSONALES

Art. 19 inciso g) de la ley

g) Los bienes personales del contribuyente, cuando tuviera su domicilio en el país, o se encontrara en el país.

DEMÁS BIENES MUEBLES

Art. 19 inciso h) de la ley

h) Los demás bienes muebles y semovientes que se encontraren en el país al 31 de diciembre de cada año, aunque su situación no revistiera carácter permanente, siempre que por este artículo no correspondiere otro tratamiento.

DINERO Y DEPOSITOS EN DINERO

Art. 19 inciso i) de la ley

i) El dinero y los depósitos en dinero que se hallaren en el país al 31 de diciembre de cada año.

Art. 9 del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

En el caso de **depósitos en instituciones bancarias del exterior** originados en remesas efectuadas desde el país, a que se refiere el inciso g) del artículo 20 de la ley,

el excedente del saldo promedio previsto en dicha norma o el saldo total cuando el plazo del depósito sea inferior a 30 (treinta) días, **deberá considerarse comprendido en el inciso i) de su artículo 19.**

TITULOS, ACCIONES, PARTICIPACIONES SOCIALES

Art. 19 inciso j) de la ley

j) Los títulos, las acciones, cuotas o participaciones sociales y otros títulos valores representativos de capital social o equivalente, **emitidos por entes públicos o privados, cuando esos entes tuvieran domicilio en el país.**

Observación:

TRATAMIENTO DE LOS “ADR`S”

El art. 31 del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales, establece que resulta de aplicación supletoria la LIG y su decreto reglamentario, por lo tanto teniendo en cuenta el art. 7 segundo párrafo de la LIG, los ADR`S son bienes situado en el país, ya que el subyacente son acciones de compañías domiciliadas en el país (CERTIFICADOS DE DEPOSITO CONSTITUIDOS EN EL EXTERIOR CUYO SUBYACENTE SON ACCIONES DE SOCIEDADES DOMICILIADAS EN EL PAIS).

EMPRESAS UNIPERSONALES

Art. 19 inciso k) de la ley

k) Los patrimonios de empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en el país.

CREDITOS, OBLIGACIONES NEGOCIABLES

Art. 19 inciso l) de la ley

l) Los créditos, incluidas **las obligaciones negociables previstas en la ley 23576** y los debentures -con excepción de los que cuenten con garantía real, en cuyo caso estará a lo dispuesto en el inc. b)- **cuando el domicilio real del deudor esté ubicado en el país.**

ANTICIPOS, RETENCIONES Y PERCEPCIONES DE IMPUESTOS

Art. 7 del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

Los anticipos, retenciones, percepciones y pagos a cuenta de IMPUESTOS, **se computarán como crédito sólo en la medida en que excedan el monto del respectivo tributo**, determinado por el ejercicio fiscal que se liquida.

IMPORTES FACTURADOS Y NO COBRADOS (sistema de lo percibido en el impuesto a las ganancias)

Art. 6 segundo párrafo del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

Se consideran como créditos, los importes pendientes de cobro configurados por rentas que deben ser imputadas por el sistema de lo percibido en la liquidación del impuesto a las ganancias.

PLANES DE SEGURO DE RETIRO PRIVADO

Art. 6 tercer párrafo del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

A los fines de la determinación del impuesto, **no se considerarán como créditos** las cuentas individuales pertenecientes a los planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación.

DERECHOS

Art. 19 inciso m) de la ley

m) Los derechos de propiedad científica, literaria o artística, los de marcas de fábrica o de comercio y similares, las patentes, dibujos, modelos y diseños reservados y restantes de la propiedad industrial o inmaterial, así como los derivados de éstos y las licencias respectivas, **cuando el titular del derecho o licencia**, en su caso, **estuviere domiciliado en el país al 31 de diciembre** de cada año.

BIENES SITUADOS EN EL EXTERIOR

Art. 20 de la ley de impuesto sobre los bienes personales

Se entenderán como bienes situados en el exterior:

INMUEBLES

Art. 20 inciso a) de la ley

a) Los bienes inmuebles situados fuera del territorio del país.

DERECHOS REALES

Art. 20 inciso b) de la ley

b) Los derechos reales constituidos sobre bienes situados en el exterior.

NAVES Y AERONAVES

Art. 20 inciso c) de la ley

c) Las naves y aeronaves de matrícula extranjera.

AUTOMOTORES

Art. 20 inciso d) de la ley

d) Los automotores patentados o registrados en el exterior.

BIENES MUEBLES

Art. 20 inciso e) de la ley

e) Los bienes muebles y los semovientes situados fuera del territorio del país.

Respecto de los retirados o transferidos del país por los sujetos mencionados en el inciso b) del artículo 17 (NO RESIDENTES), se presumirá que no se encuentran situados en el país cuando hayan permanecido en el exterior por un lapso igual o superior a 6 (seis) meses en forma continuada con anterioridad al 31 de diciembre de cada año.

Art. 8 del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

EXISTENCIA DE MONEDA EXTRANJERA

Lo dispuesto en el inciso e) del artículo 20 de la ley incluye la existencia de moneda extranjera situada en el exterior, siendo de aplicación lo previsto en el segundo párrafo de la citada norma.

TITULOS, ACCIONES, PARTICIPACIONES SOCIALES

Art. 20 inciso f) de la ley

f) Los títulos y acciones emitidos por entidades del exterior y las cuotas o participaciones sociales, incluidas las empresas unipersonales, y otros títulos valores representativos del capital social o equivalente **de entidades constituidas o ubicadas en el exterior.**

Observación:

TRATAMIENTO DE LOS “CEDEAR”

El art. 31 del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales, establece que resulta de aplicación supletoria la LIG y su decreto reglamentario, por lo tanto teniendo en cuenta el art. 7 segundo párrafo de la LIG, los CEDEAR son bienes situado en el exterior, ya que el subyacente son acciones de compañías domiciliadas en el exterior (CERTIFICADOS DE DEPOSITO CONSTITUIDOS EN EL PAIS CUYO SUBYACENTE SON ACCIONES DE SOCIEDADES DOMICILIADAS EN EL EXTERIOR).

El art. 25 tercer párrafo de la ley expresamente menciona a los “CEDAR” como activos financieros del exterior

*“Toda clase de instrumentos financieros o títulos valores, tales como bonos, obligaciones negociables, valores representativos y **certificados de depósito de acciones**, cuotapartes de fondos comunes de inversión y otros similares, cualquiera sea su denominación;”*

DEPOSITOS EN INSTITUCIONES BANCARIAS

Art. 20 inciso g) de la ley

g) Los depósitos en instituciones bancarias del exterior.

A estos efectos se entenderá como situados en el exterior a los depósitos que permanezcan por más de 30 (treinta) días en el exterior en el transcurso del año calendario.

Para determinar el monto de tales depósitos deberá promediarse el saldo acreedor diario de cada una de las cuentas.

Art. 9 del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

En el caso de **depósitos en instituciones bancarias del exterior** originados en remesas efectuadas desde el país, a que se refiere el inciso g) del artículo 20 de la ley,

el excedente del saldo promedio previsto en dicha norma o el saldo total cuando el plazo del depósito sea inferior a 30 (treinta) días, **deberá considerarse comprendido en el inciso i) de su artículo 19.**

DEBENTURES

Art. 20 inciso h) de la ley

h) Los debentures emitidos por entidades o sociedades domiciliadas en el exterior.

CREDITOS

Art. 20 inciso i) de la ley

i) Los créditos cuyos deudores se domicilien en el extranjero excepto que deban ser considerados como radicados en el país por aplicación del inciso b) de este artículo. Cuando los créditos respondan a saldos de precio por la transferencia a título oneroso de bienes situados en el país al momento de la enajenación o sean consecuencia de actividades desarrolladas en el país, se entenderá que se encuentran con carácter permanente en el exterior cuando hayan permanecido allí más de 6 (seis) meses computados desde la fecha en que se hubieren hecho exigibles hasta el 31 de diciembre de cada año.

=====

Capítulo 4 Valuación de bienes situados en el país y en el exterior

Valuación de Bienes situados en el país

Inmuebles

Valor mínimo de los inmuebles

Dictamen (DAT) 99/2011 del 08.02.2012

Deducción de deudas

Cesión gratuita de nuda propiedad con reserva de usufructo

Cesión onerosa de nuda propiedad con reserva de usufructo

Dictamen (DAT) 77/1996 del 10.12.1996

Valor de plaza de los inmuebles

Valuación de inmuebles ubicados en CABA

Dictamen (DI ALIR) 1/2022 del 10.03.2022

Nota de Horacio Rodríguez Larreta a la señora Administradora Federal de la AFIP del 31.03.2022

Dictamen (DI ALIR) 1/2018 del 08.05.2018

Automotores

Valor mínimo de los automotores

Dictamen sobre valuación de automotores

Dictamen (DI ALIR) 1/2018 del 08.05.2018

Bienes del hogar

Acciones

Dictamen sobre valuación de acciones

Dictamen (DAT) 60/2003 del 01.09.2003

Dictamen (DAT) 67/2003 del 02.10.2003

Dictamen (DAT) 72/2003 del 19.11.2003

Dictamen (DAT) 64/2005 del 20.10.2005

Explotaciones unipersonales

Acta Nº 35 EDI c/entidades profesionales del 25.06.2020

Opción de venta y reemplazo

Bienes entregados en fiducia

Tratamiento de las criptomonedas en el impuesto sobre los bienes personales

Dictamen (DI ALIR) 2/2022 del 16.06.2022

Valuación de Bienes situados en el exterior

Inmuebles, automotores, etc.

Créditos, depósitos y moneda extranjera

Títulos con cotización

Títulos sin cotización

Fideicomisos financieros y fondos comunes de inversión

Jurisprudencia sobre tenencia de bienes en el exterior

Monard Christine TFN Sala A del 21.09.2023

Jurisprudencia sobre planificación fiscal internacional

Praxair Argentina SRL CNACAF Sala III del 21.09.2023

=====

VALUACION DE BIENES SITUADOS EN EL PAIS Y EN EL EXTERIOR

VALUACION DE BIENES SITUADOS EN EL PAIS

Art. 22 de la ley de impuesto sobre los bienes personales

Valuacion de bienes situados en el país

INMUEBLES

Art. 22 inciso a) de la ley

a) Inmuebles:

1. Inmuebles adquiridos:

Al costo de adquisición o valor a la fecha de ingreso al patrimonio, se le aplicará el índice de actualización mencionado en el artículo 27 (ART. 39 LEY 24.073) referido a la fecha de adquisición o de ingreso al patrimonio, que indique la tabla elaborada por la Dirección General Impositiva para el mes de diciembre de cada año.

Art. 27 último párrafo de la ley

A los fines de la aplicación de las actualizaciones a las que se refiere este artículo, las mismas deberán practicarse conforme lo previsto en el art. 39 de la ley 24.073.

Art. 39 de la ley 24.073

*“A los fines de las actualizaciones de valores previstas en la ley 11683, **y en las normas de los tributos** regidos por la misma, no alcanzadas por las disposiciones de la ley 23928, las tablas e índices que a esos fines elabora la Dirección General Impositiva para ser aplicadas a partir del 1 de abril de 1992 **deberán, en todos los casos, tomar como límite máximo las variaciones operadas hasta el mes de marzo de 1992, inclusive.** En idéntico sentido se procederá respecto de las actualizaciones previstas en el Código Aduanero (L. 22415 y modif.).*

El Poder Ejecutivo Nacional en oportunidad de proceder al ordenamiento de las citadas disposiciones deberá efectuar las adecuaciones de texto pertinentes en virtud de lo establecido en el párrafo anterior”.

2. Inmuebles construidos:

Al valor del terreno, determinado de acuerdo con lo dispuesto en el apartado anterior, se le adicionará el costo de construcción, al que se le aplicará el índice de actualización mencionado en el artículo 27 (ART. 39 LEY 24.073) referido a la fecha de finalización de la construcción, que indique la tabla elaborada por la Dirección General Impositiva para el mes de diciembre de cada año.

El costo de construcción se determinará actualizando mediante el citado índice, cada una de las sumas invertidas desde la fecha de cada inversión hasta la fecha de finalización de la construcción.

3. Obras en construcción:

Al valor del terreno determinado de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1 se le adicionará el importe que resulte de actualizar cada una de las sumas invertidas, mediante el índice citado en los puntos anteriores, desde la fecha de cada inversión hasta el 31 de diciembre de cada año.

4. Mejoras:

Su valor se determinará de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 2 y 3 para las obras construidas o en construcción, según corresponda.

AMORTIZACIONES

Art. 22 inciso a) segundo párrafo de la ley

AMORTIZACIONES. 2% ANUAL. (ART. 22 INCISO A) 2º PARRAFO DE LA LEY)

Cuando se trate de inmuebles con edificios, construcciones o mejoras, al valor atribuible a los mismos, determinado de acuerdo con los apartados 1, 2 y 4, **se le detraerá el importe que resulte de aplicar a dicho valor el 2% (dos por ciento) anual en concepto de amortización.**

A los efectos de la aplicación de lo dispuesto precedentemente, en el caso de inmuebles adquiridos, la proporción del valor actualizado atribuible al edificio, construcciones o mejoras, se establecerá teniendo en cuenta la relación existente entre el valor de dichos conceptos y el de la tierra según el avalúo fiscal vigente a la fecha de adquisición.

En su defecto, el contribuyente deberá justipreciar la parte del valor de costo atribuible a cada uno de los conceptos mencionados.

VALOR MINIMO DE LOS INMUEBLES

Art. 22 inciso a) tercer párrafo de la ley

COSTO IMPOSITIVO, BASE IMPONIBLE, VALUACION FISCAL

El valor a computar para cada uno de los inmuebles, determinado de acuerdo con las disposiciones de este inciso, **no podrá ser inferior al de la base imponible -vigente al 31 de diciembre del año por el que se liquida el**

presente gravamen (2)- fijada a los efectos del pago de los impuestos inmobiliarios o tributos similares **o al valor fiscal al 31 de diciembre de cada año**, adoptados de conformidad con el procedimiento y la metodología que a tal fin establezca el organismo federal constituido a esos efectos. (LA LEY NO DICE DE AMBOS EL MAYOR)

Este valor se tomará asimismo en los casos en que no resulte posible determinar el costo de adquisición o el valor a la fecha de ingreso al patrimonio.

El valor establecido para los inmuebles según las normas contenidas en los apartados 1 a 4 del primer párrafo de este inciso, deberá únicamente incluir el atribuible a aquellos edificios, construcciones o mejoras que hayan sido tomados en consideración para determinar la aludida base imponible.

Aquellos no tomados en cuenta para dicha determinación, deberán computarse al valor establecido según los mencionados apartados.

(2) VIGENCIA El art. 5 2º párrafo de la ley 27.480, determina la vigencia respecto de la modificación en la valuación de inmuebles establecida por aplicación del art. 2 de la ley 27.480:

“Lo previsto en el artículo 2 surtirá efecto a partir del primer período fiscal inmediato siguiente al de la determinación de los procedimientos y metodologías en materia de valuaciones fiscales por parte del organismo federal al que se refiere el inciso p) del punto II del Anexo de la ley 27.429.

A partir del período fiscal 2018 y hasta que ello ocurra, en el tercer párrafo del inciso a) del artículo 22 del Título VI de la ley 23966 de impuesto sobre los bienes personales, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, la expresión “-vigente al 31 de diciembre del año por el que se liquida el presente gravamen-”, quedará sustituida por “-vigente al 31 de diciembre de 2017, el que se actualizará teniendo en cuenta la variación del Índice de Precios al Consumidor nivel general (IPC), que suministre el Instituto Nacional de Estadística y Censos, operada desde esa fecha hasta el 31 de diciembre del ejercicio fiscal de que se trate-”.

Para el periodo fiscal 2023, se deberá tomar la base imponible o la valuación fiscal al 31/12/2017 y **ajustarla por IPC hasta el 31/12/2023 (EL COEFICIENTE ES 28,3118)**

Para el periodo fiscal 2022, se deberá tomar la base imponible o la valuación fiscal al 31/12/2017 y **ajustarla por IPC hasta el 31/12/2022 (EL COEFICIENTE ES 9,0915)**

Para el periodo fiscal 2021, se deberá tomar la base imponible o la valuación fiscal al 31/12/2017 y **ajustarla por IPC hasta el 31/12/2021 (EL COEFICIENTE ES 4,6673)**

Para el periodo fiscal 2020, se deberá tomar la base imponible o la valuación fiscal al 31/12/2017 y **ajustarla por IPC hasta el 31/12/2020 (EL COEFICIENTE ES 3,0921)**

Por lo tanto, en el periodo fiscal 2019 para valorar los inmuebles situados en el país, se debe tomar la base imponible o la valuación fiscal al 31/12/2017 y ajustarla por IPC hasta el 31/12/2019. **(EL COEFICIENTE ES 2,2713)**

Art. 14 del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

COSTO IMPOSITIVO O BASE IMPONIBLE DE AMBOS EL MAYOR

Se deberá tomar para cada uno de los inmuebles, el valor determinado de acuerdo con las normas contenidas en el primero y segundo párrafos del inciso a), del art. 22 de la ley (ES DECIR EL COSTO IMPOSITIVO: VALOR RESIDUAL IMPOSITIVO) o **el de la base imponible fijada al 31 de diciembre** del año por el que se liquida el gravamen a los efectos del pago de los impuestos inmobiliarios o tributos similares, **el que sea mayor**.

El valor establecido para los inmuebles según lo dispuesto en los párrafos mencionados, al solo efecto de esta comparación, deberá únicamente incluir el atribuible a aquellos edificios, construcciones o mejoras que hayan sido tomados en consideración para determinar dicha base imponible.

Aquellos no tomados en cuenta para la aludida determinación, deberán computarse al valor establecido según los mencionados párrafos.

DICTAMEN (DAT) 99.2011 DEL 08.02.2012

Se trata de una persona humana que aporta un terreno en fiducia.

En el impuesto sobre los bienes personales, se deberá tomar el costo impositivo (en este caso valor de plaza – valor de incorporación al patrimonio) y compararlo con la base imponible o valuación fiscal de ambos el mayor.

*“En síntesis, de conformidad con las consideraciones formuladas **cabría concluir que:***

A- En el Impuesto a las Ganancias el costo a considerar por el fideicomiso a efectos de incorporar el terreno al patrimonio fiduciario será el valor de plaza al momento de su transferencia.

B- En el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, el valor a considerar por el fideicomiso a efectos de incorporar el inmueble al patrimonio fiduciario es el costo en plaza al momento de la transferencia, es decir su valor de plaza.

*C. **En el Impuesto sobre los Bienes Personales**, al existir un valor de fecha de ingreso al patrimonio vinculado al costo impositivo de incorporación del inmueble al patrimonio fiduciario, **el valor a considerar a los efectos de dicho impuesto será el de incorporación al patrimonio del fideicomiso**, que no podría ser otro*

que el valor de plaza del mismo a dicho momento, **el cual debiera cotejarse con la base imponible fijada a los efectos del pago de los impuestos inmobiliarios o tributos similares o al valor fiscal determinado, tomando el fiduciario el mayor de ellos para la liquidación del impuesto atribuible al mismo**".

INMUEBLES DESTINADOS A CASA HABITACION. DEDUCCION DE LAS DEUDAS.

Art. 22 inciso a) cuarto párrafo de la ley

De tratarse de **inmuebles destinados a casa-habitación** del contribuyente, o del causante en el caso de sucesiones indivisas, del valor determinado de conformidad a las disposiciones de este inciso **podrá deducirse el importe adeudado al 31 de diciembre de cada año en concepto de créditos que hubieren sido otorgados para la compra o construcción de dichos inmuebles o para la realización de mejoras en los mismos.**

Art. 15 del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

El importe a deducir en concepto de créditos que hubieren sido otorgados para la compra o construcción de inmuebles destinados a casa-habitación o para la realización de mejoras en los mismos, incluidos los saldos impagos del precio pactado por la compra, construcción o mejora de la vivienda, **será el adeudado al 31 de diciembre de cada año.**

CESION GRATUITA DE NUDA PROPIEDAD CON RESERVA DE USUFRUCTO

Art. 22 inciso a) quinto párrafo de la ley

En los supuestos de **cesión gratuita de la nuda propiedad con reserva del usufructo, el cedente deberá computar**, cuando corresponda a los fines de este impuesto, **el valor total del inmueble**, determinado de acuerdo con las normas de este inciso.

CESION ONEROSA DE NUDA PROPIEDAD CON RESERVA DE USUFRUCTO

Art. 22 inciso a) quinto párrafo de la ley

En los casos de cesión de la nuda propiedad de un inmueble por contrato oneroso con reserva de usufructo **se considerarán titulares por mitades a los nudos propietarios y a los usufructuarios.**

Art. 16 SEGUNDO PARRAFO del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

En la **cesión de la nuda propiedad de un inmueble por contrato oneroso con reserva del usufructo**, se considerarán titulares por mitades a los nudos propietarios y a los usufructuarios.

CESION GRATUITA DE USUFRUCTO CON RESERVA DE LA NUDA PROPIEDAD

Art. 16 PRIMER PARRAFO del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

En los casos de **usufructos constituidos por contrato gratuito**, contemplados en el artículo 2814 del Código Civil, **el usufructuario deberá computar el valor total del inmueble.**

CESION ONEROSA DE USUFRUCTO CON RESERVA DE LA NUDA PROPIEDAD

No está contemplado ni en la ley ni en el decreto reglamentario.

Teniendo en cuenta que la cesión es onerosa, una interpretación podría ser que se declare por mitades es decir 50% el usufructuario y 50% el nudo propietario.

DICTAMEN (DAT) 77/1996 DEL 10.12.1996

Se trata de cesión de nuda propiedad gratuita de acciones con reserva de usufructo (NO DE INMUEBLES)

El dictamen luego de realizar un nuevo análisis de la cuestión entiende que el nudo propietario de las acciones es el sujeto pasivo frente al impuesto sobre los bienes personales.

“SUMARIO

(..)

3. Acciones. Cesión de nuda propiedad con reserva del usufructo: En caso de cesión gratuitas de acciones con reserva del usufructo, el sujeto pasivo es el nudo propietario”.

(..)

TEXTO

(..)

3. Acciones. Cesión de nuda propiedad con reserva de usufructo.

Entiende que al no hacer la ley ningún distingo como en el caso de los inmuebles, el nudo propietario debe computar el valor total de las acciones.

*Un tema similar fue resuelto en el **Dictamen N° 120/89 (DALyTT)**, en el marco del impuesto sobre el patrimonio neto, en el cual se analizara la cesión de la nuda propiedad de acciones como anticipo de herencia con reserva del usufructo.*

Se estima procedente referirse a las conclusiones allí vertidas pues las disposiciones vigentes para ese impuesto constituyen, en este caso, el antecedente de la ley del impuesto sobre los bienes personales ya que aquéllas han sido trasladadas al gravamen vigente sin modificaciones. (Artículos 6º, punto 4, in fine; artículo 3º incisos b) y j) de la ley de impuesto sobre el patrimonio neto equivalen a los artículos 22 inciso a) in fine; 19 incisos b) y j) de la ley de impuesto sobre los bienes personales, respectivamente).

En aquella oportunidad este Departamento, después de efectuar el detalle de las normas tributarias, del derecho civil y comercial atinentes señaló que: "Como se puede observar el derecho privado no da una solución práctica al problema del avalúo de los derechos, en caso de cesión gratuita", recurriendo entonces a lo previsto por el artículo 11 de la Ley Nº 11.683 para interpretar el tema que se planteaba.

Destacó que la ley sobre el patrimonio neto grava los bienes pertenecientes a los sujetos pasivos del impuesto, sean productivos o no y a partir de ello señaló que: "Siguiendo esa pauta se entiende cómo el legislador en el caso de inmuebles cedidos gratuitamente gravó al usufructuario por el valor total del mismo, por cuanto al tener el uso y goce tiene en sus manos la totalidad de las facultades productivas de la cosa. Que la use en esa forma o no, queda a su arbitrio."

Seguidamente se expresó que: "Muy distinta es la situación en el caso del usufructo de acciones, puesto que si bien el uso y goce estaría dado por los dividendos que puede llegar a percibir, está sujeto a la voluntad de lo que disponga la asamblea de la sociedad emisora o a los vaivenes económicos del mercado en el que opera la misma."

"De acuerdo con lo expresado, el avalúo patrimonial de dicho usufructo es intangible. Ante esta realidad, mal se puede asignar un valor por cuanto el mismo no es dimensionable, lo que permite inferir que el usufructuario no es sujeto pasivo del patrimonio neto."

Posteriormente y a instancias de la ex-Dirección Asesoría ... el criterio fue remitido para la intervención del Departamento ... Ese Departamento manifestó que el sujeto pasivo del tributo es el nudo propietario, es decir, aquél que tiene el derecho real de la propiedad, aunque el uso de la cosa la tenga el usufructuario en el caso particular del usufructo. Se mencionó asimismo que la ley del gravamen tiene una excepción al principio de que el impuesto recae sobre el patrimonio de una persona, con independencia de los desmembramientos de la propiedad y de sus rendimientos o rentabilidad y dicha excepción debe entenderse referida única y exclusivamente a los inmuebles.

Por otra parte, se tuvo en cuenta que "la ley del impuesto considera bienes situados en el país (y por lo tanto alcanzados por el gravamen) a 'los derechos reales constituidos sobre bienes situados en él' (Cfr. artículo 3º, inciso b) de la ley) y esta disposición legal hace responsable al cedente de la propiedad con retención del usufructo por ser éste un derecho real, conforme a la definición del artículo 2807 del Código Civil..."

"Como se advierte se trata de un caso especial, en el que el nudo propietario responde del impuesto por la propiedad de las acciones, incorporadas a su patrimonio (Cfr. artículo 1º de la ley del gravamen) y el usufructuario responde igualmente por el uso y goce de dichas acciones, corporizados en los dividendos."

"Resulta de lo expuesto que, tanto la nuda propiedad de las acciones respecto del cesionario como el derecho real de usufructo sobre las mismas en relación con el cedente, son -en sus respectivas liquidaciones- conceptos legalmente computables para la determinación del Impuesto sobre el Patrimonio Neto."

CONCLUSION ORIGINAL DEL FISCO

Por ello concluyó, en la parte pertinente, que:

"1. En caso de cesión de acciones a título gratuito, con reserva de usufructo, por haber desmembraciones del derecho de propiedad, la suma de los valores atribuibles a esas desmembraciones deberá ser igual -en ausencia de una norma que establezca otro tratamiento- al monto que corresponda al derecho pleno sobre todas las acciones".

"2. No existiendo valuación atribuible a la nuda propiedad de las acciones, el total de la valuación atribuido por ley a la propiedad plena de las acciones, debe recaer sobre el derecho de usufructo".

"3. Por aplicación del criterio expuesto en los dos puntos anteriores, debe interpretarse que el Impuesto sobre el Patrimonio Neto recae, en el caso en análisis, específicamente sobre el usufructuario, sin que ello signifique que el nudo propietario no sea responsable, ya que -como queda dicho- ambos son sujetos pasivos del impuesto de que se trata".

Este criterio es el que finalmente fuera conformado por la ex- Dirección antes mencionada.

EL FISCO ANALIZA NUEVAMENTE LA SITUACION OPORTUNAMENTE SOMETIDA A CONSULTA

Un nuevo análisis de la situación permite advertir que, al no haber sido considerado este aspecto por el texto legal del impuesto sobre los bienes personales, en los hechos la aplicación de esa modalidad de tributación implicaría generalizar para otros bienes, el tratamiento específico y excepcional que el legislador previó, en los casos de cesión gratuita de la nuda propiedad con reserva del usufructo, solamente para inmuebles.

En tal sentido, se aprecia que el hecho de hacer responsable del tributo al usufructuario de los títulos valores aludidos, conllevaría desconocer la titularidad formal de los mismos, siendo éste, ante la falta de precisiones normativas, el elemento determinante del hecho imponible.

CESION GRATUITA DE ACCIONES CON RESERVA DE USUFRUCTO. EL NUDO PROPIETARIO ES EL SUJETO PASIVO FRENTE AL IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES

*Por ello, se estima que **en el caso de cesiones gratuitas, cabe considerar como sujeto pasible del tributo al nudo propietario***.

VALOR DE PLAZA DE LOS INMUEBLES (valor de venta del inmueble)

Art. 17 del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

A los fines de la valuación de los bienes, dispuesta en el inciso a) del artículo 22 de la ley, **cuando pueda probarse en forma fehaciente que el valor de plaza de los inmuebles al 31 de diciembre del período que se liquida es inferior al importe determinado de conformidad a lo establecido en la mencionada norma legal, podrá tomarse el valor de plaza**, sobre la base que surja de la respectiva documentación probatoria.

Habiéndose hecho uso de la opción deberá informarse a la DGI el procedimiento utilizado para la determinación de la valuación en oportunidad de la presentación de la declaración jurada correspondiente al período fiscal en el cual se hubiera practicado la misma.

A los efectos de lo dispuesto en este artículo, **se entenderá que constituye valor de plaza el precio que se obtendría en el mercado en caso de venta del bien que se valúa, en condiciones normales de venta.**

POSESION O ESCRITURA

Art. 12 primer párrafo del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

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

CONSTRUCCIONES INEXISTENTES AL 31/12

Art. 12 segundo párrafo del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

En el caso de construcciones, edificios o mejoras cuyo valor esté comprendido en el costo de adquisición o construcción, o en su caso, valor de ingreso al

patrimonio, y que **por cualquier causa no existieran al 31 de diciembre** del período fiscal por el cual se liquida el gravamen, **se admitirá la deducción de los importes** correspondientes, según justiprecio efectuado por el contribuyente.

AMORTIZACION (TRIMESTRE DE ALTA)

Art. 12 tercer párrafo del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

La amortización del 2% (dos por ciento) anual que establece el segundo párrafo del inciso a) del artículo 22 de la ley **se computará desde el inicio del trimestre calendario en el que se haya producido su adquisición**, ingreso al patrimonio o finalización de la construcción, según corresponda.

PORCENTAJE DE TERRENO Y PORCENTAJE CONSTRUCCION (AVALUO FISCAL O JUSTIPRECIO)

Art. 12 tercer párrafo del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

En el caso en que el valor de los edificios, construcciones o mejoras amortizables, estuviera comprendido en el costo de adquisición o valor de ingreso al patrimonio, el importe atribuible a los mismos se establecerá teniendo en cuenta la relación existente entre el valor de dichos conceptos y el de la tierra según el avalúo fiscal vigente a la fecha de adquisición o de ingreso al patrimonio o, en su defecto, según el justiprecio que efectúe el contribuyente.

VALUACION DE INMUEBLES UBICADOS EN LA "CABA"

DICTAMEN (DI ALIR) 1/2022 DEL 10.03.2022

Se deje sin el Dictamen (DI ALIR) 1/2018 del 08.05.2018

ART. 22 INCISO A) DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES

LA BASE IMPONIBLE ESTA CONSTITUIDA POR LA VALUACION FISCAL HOMOGENEA (VFH) Y POR LA UNIDAD DE SUSTENTABILIDAD CONTRIBUTIVA (USC)

LA NUEVA INTERPRETACION SE APLICA PARA EL FUTURO SIMPRE QUE EL CONTRIBUYENTE HAYA PRESENTADO LA DDJJ Y PAGADO EL TRIBUTO

“SUMARIO

Esta Dirección concluye que correspondería revocar el criterio que surge del Dictamen N° 1/2018 (DI ALIR), en el entendimiento de que **la base imponible**, a la que alude el tercer párrafo del inciso a) del artículo 22 de la Ley N° 23.966 y sus modificaciones, está representada por la “magnitud” sobre la que se aplica la alícuota del Impuesto Inmobiliario, la cual, en el caso de los inmuebles situados en la CABA, **está constituida por el producto de la Valuación Fiscal Homogénea (VFH) y la Unidad de Sustentabilidad Contributiva (USC)** – en línea y de manera uniforme con los tratamientos legislativos adoptados en otras jurisdicciones provinciales-.

(..)

ANALISIS DEL DICTAMEN

c) Análisis

(i) Delimitación del concepto “Base imponible”.

Como se ha señalado, **la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales, a efectos de valorar un inmueble, establece una comparación de dos parámetros entre los que se encuentra la “base imponible” de tributos locales.** A tal fin, corresponde tener presente que como se indicó previamente, por un lado, **el Código Fiscal de la CABA indica que la VFH es la “base imponible” de los tributos del Título IV y, por otro, a los efectos de calcular la misma, tiene en consideración dicho parámetro (VFH) junto con la USC;** por lo que cabe realizar las siguientes consideraciones con el objeto de desentrañar el alcance del concepto en trato.

(..)

De lo hasta aquí expuesto, se vislumbra que la base imponible determina cuantitativamente el hecho imponible. Por su parte, para establecer el quantum de la obligación tributaria (en los tributos ad valorem) se requiere de la alícuota (porcentaje que se aplica sobre la referida base a fin de determinar el importe tributario). Dicho de otro modo, **la base imponible está constituida por la “magnitud” sobre la que se aplica la alícuota.**

Aplicando los conceptos señalados al caso bajo análisis, **resulta claro que la “base imponible” a la que refiere el artículo 22, inciso a) de la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales, en el marco de la legislación de la CABA, está constituida por la VFH multiplicada por la USC.** Es que, la propia norma que crea la USC, no sólo está ubicada en el mismo título que contempla los gravámenes que recaen sobre los inmuebles, sino que específicamente indica que es un coeficiente destinado a modificar –con carácter general– la magnitud del tributo. Pero esta modificación opera a nivel de la base imponible y no de la alícuota, como surge claramente del artículo 32 inciso a) de la Ley Tarifaria y del cuadro incluido en el artículo 33 de la misma norma (v. primera columna).

No se puede negar, entonces, su incidencia crucial en la determinación del impuesto inmobiliario como **tampoco puede negarse que de los dos elementos analizados (base imponible y alícuota), la USC está comprendida en la base imponible.**

De lo anterior se vislumbra que, la referida **“base imponible” del impuesto inmobiliario de la CABA, a los fines previstos en el artículo 22 inciso a) de la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales está compuesta por el producto de la VFH y la USC** –v. arts. 32 y 33 de la Ley Tarifaria-. Si el impuesto inmobiliario se calcula a partir de un monto fijo más el resultado de la aplicación de una alícuota sobre el excedente, calculados sobre la VFH multiplicada por la USC, no podría sostenerse razonablemente que para el tributo nacional se utilizara un criterio diferente.

i. Interpretación de la ley tributaria

En línea con lo hasta aquí expuesto, cabe indicar que **la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales remite a la “base imponible fijada a los efectos del pago de los impuestos inmobiliarios”, por lo que, pese a que el legislador de la CABA denominó “base imponible” a la VFH, no puede soslayarse que la efectivamente fijada a los efectos del pago del impuesto inmobiliario de dicha jurisdicción se determina en función del producto de la VFH por la USC.**

(..)

De allí que, atender únicamente a la literalidad del artículo 373 del Código Fiscal de la CABA, atendería también contra una interpretación sistémica, armónica e integral del plexo normativo, con los principios constitucionales de igualdad y capacidad contributiva y conduciría al absurdo de adoptar una magnitud –i.e. el valor representativo de la VFH- cuya utilización a nivel local se contraponen explícitamente con la determinación de la base imponible (tanto en el impuesto inmobiliario como para la tasa de prestación de servicios de alumbrado, barrido y limpieza). A ello se añade que, sin perjuicio de las diferentes técnicas legislativas empleadas en las jurisdicciones reseñadas en el apartado (b) in fine de este acápite, una solución diferente llevaría a aplicar criterios disímiles y no uniformes para la determinación del tributo nacional. La aplicación de un coeficiente que ajusta las valuaciones fiscales (cualquiera sea el nombre que se les asigne) no es privativo de la CABA sino que, como se vio, es un mecanismo que adoptaron otras jurisdicciones también.

En consecuencia, la mentada interpretación literal conlleva a que los contribuyentes del impuesto inmobiliario de la Ciudad abonen ese tributo sobre una base imponible diferente de aquella que computan para el Impuesto sobre los Bienes Personales, lo cual se aparta flagrantemente de las normas que rigen este último tributo –que expresamente refiere a la “base imponible fijada a los efectos del pago de los impuestos inmobiliarios”-.

Y es que, con ese criterio se estaría aceptando, sólo para la CABA, como valuación fiscal un avalúo que el propio sistema tributario local no adopta a los efectos del cálculo de sus impuestos.

(..)

En ese marco, considerar únicamente a la VFH como base imponible del gravamen inmobiliario de la Ciudad, también implicaría la pérdida de su función de tope mínimo que busca la uniformidad en el método de valuación a nivel nacional.

Como se señaló en el apartado a) del presente acápite, la uniformidad en los criterios de valuación es un principio especialmente ponderado tanto en el Consenso 2017 como en el Consenso 2020 y fue también el eje a partir del cual la Ley N° 27.480 modificó el tercer párrafo del artículo 22, inciso a) de la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales, independientemente de que se encuentre vigente un mecanismo transitorio de valuación. Por ello, si bien el concepto de “base imponible...” no sufrió modificaciones, las razones y principios sentados en los antecedentes que llevaron al legislador a no hacer referencia al valor fiscal de las legislaciones locales deben ser considerados a la hora de interpretar estas últimas.

Es que, la técnica legislativa utilizada en las diferentes jurisdicciones locales no puede soslayar la aplicación de conceptos tributarios básicos como son la base imponible y la alícuota y mucho menos cuando la interpretación que se propicia para la liquidación del tributo nacional ni siquiera es adoptada para el tributo local.

De lo expuesto, se deriva que **la literalidad del artículo 373 del Código Fiscal, no puede ser óbice para una correcta interpretación de la normativa aplicable y, por ende, no puede sostener válidamente la interpretación de que la base imponible del impuesto inmobiliario se corresponde sólo con la VFH.**

(..)

Sostener que la referida base imponible se encuentra representada únicamente por la VFH: (a) implicaría admitir que la misma “no puede superar el 20% del valor de mercado de los inmuebles”, en evidente contradicción con los ya referidos fines que tuvo en miras el legislador al modificar el tercer párrafo del artículo 22 inciso a) ya citado –i.e. que las valuaciones fiscales de los inmuebles tiendan a reflejar la realidad del mercado inmobiliario-, y con el compromiso asumido por las jurisdicciones de adoptar un criterio uniforme para la determinación de las valuaciones fiscales de los inmuebles; (b) generaría discriminaciones entre las distintas jurisdicciones y, (c) conllevaría necesariamente a un ahuecamiento de la base imponible del tributo en análisis, esto último, en franca contraposición con lo que sucede con el impuesto inmobiliario local que se calcula sobre una base imponible superior.

CONCLUSION DEL DICTAMEN

De modo tal que, una interpretación auténtica, sistemática, armónica e integral de las normas que rigen tanto el Impuesto sobre los Bienes Personales como el Impuesto Inmobiliario en el ámbito de la CABA y de otras jurisdicciones locales, a la luz de los conceptos generales del derecho tributario analizados y de los compromisos asumidos por la nación, las provincias y la Ciudad, **llevan a la conclusión de que la base imponible a la que alude el tercer párrafo del inciso a) del artículo 22 de la Ley N° 23.966 y sus modificaciones, está representada por la “magnitud” sobre la que se aplica la alícuota del referido gravamen local; en el caso de los inmuebles situados en la CABA, está constituida por el producto de la VFH y la USC, el cual es la medida considerada para la determinación de la cuantía del tributo a abonar localmente.**

VIGENCIA DE LA NUEVA INTERPRETACION

PARA EL FUTURO SI EL CONTRIBUYENTE PRESENTO LA DDJJ Y PAGADO EL TRIBUTO

IV.- Finalmente, en atención a todo lo hasta aquí expuesto y considerando la modificación del criterio interpretativo fijado en el Dictamen N° 1/2018 (DI ALIR) que se propicia, corresponde analizar el alcance temporal de la presente interpretación legal.

(..)

*Bajo tales pautas hermenéuticas, y a fin de resguardar el principio de seguridad jurídica, confianza legítima y los derechos adquiridos, se estima conveniente que el criterio aquí expresado **no se aplique a los períodos fiscales cuyos vencimientos operaron con anterioridad** a la fecha de emisión del presente Dictamen, **respecto de los contribuyentes que hubieran presentado sus declaraciones juradas y abonado el tributo resultante** conforme a la interpretación que surge del Dictamen N° 1/2018 (DI ALIR).*

SE REVOCA EL CRITERIO DEL DIATAMEN (DI ALIR) 1/2018

LA BASE IMPONIBLE ESTA CONSTITUIDA POR LA VALUACION FISCAL HOMOGENEA (VFH) Y POR LA UNIDAD DE SUSTENTABILIDAD CONTRIBUTIVA (USC)

*V.- En atención a los fundamentos expuestos, esta Dirección concluye que, con el alcance temporal establecido en el acápite precedente, **correspondería revocar el criterio que surge del Dictamen N° 1/2018 (DI ALIR)**, en el entendimiento de que **la base imponible, a la que alude el tercer párrafo del inciso a) del artículo 22 de la Ley N° 23.966 y sus modificaciones, está representada por la “magnitud” sobre la que se aplica la alícuota del Impuesto Inmobiliario, la cual, en el caso de los inmuebles situados en la CABA, está constituida por el producto de la Valuación Fiscal Homogénea (VFH) y la Unidad de Sustentabilidad Contributiva (USC) – en línea y de manera uniforme con los tratamientos legislativos adoptados en otras jurisdicciones provinciales-; correspondiendo elevar las presentes a la Subdirección General de Asuntos Jurídicos conforme lo previsto en el párrafo in fine del punto ... de la Instrucción General N° ...”.***

Nota de Horacio Rodriguez Larreta a la señora Administradora Federal de la AFIP del 31.03.2022

“Me dirijo a usted en mi carácter de Jefe de Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en tanto he sido electo para defender los intereses de los vecinos de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, entre quienes se encuentran los titulares de dominio de inmuebles sitios en esta ciudad.

*El objetivo de la presente es **solicitar la revisión del Dictamen N° 1/22 (DI ALIR) de fecha 10/3/2022**, mediante el cual el organismo a su cargo ha dejado*

de lado el criterio establecido en el año 2018 (Cf. Dictamen N° 1/2018 de fecha 8/5/2018) respecto a los criterios a aplicar para determinar la valuación de bienes inmuebles situados en esta jurisdicción, y que integran la base imponible del Impuesto Sobre los Bienes Personales.

La solicitud de revisión del mencionado dictamen se sustenta en que el mismo es **ilegítimo, discriminatorio y atenta contra la seguridad jurídica**.

En primer lugar, es **ilegítimo por desconocer lo que literalmente está definido en el Código Fiscal de la Ciudad**. Pero, además, resulta ilegítimo porque vulnera lo dispuesto por el art. 5° de la Ley 27.480 que establece que hasta que no se determinen los procedimientos y metodologías en materia de valuaciones fiscales por parte del organismo federal al que se refiere el inciso p) del punto II del Anexo de la ley 27.429 (OFEVI), las valuaciones para el Impuesto sobre los Bienes Personales será la vigente al 31 de diciembre de 2017, el que se actualizará teniendo en cuenta la variación del Índice de Precios al Consumidor nivel general (IPC).

En este sentido, es claro que al 31 de diciembre de 2017 -fecha establecida por la modificación a la Ley N° 23.966 por la norma citada que pone en un plano de igualdad las valuaciones de los inmuebles de todo el país-, **la base imponible del impuesto inmobiliario de la Ciudad de Buenos Aires era únicamente la Valuación Fiscal Homogénea**, tal como lo expresa literalmente el Código Fiscal de la Ciudad y **tal como estaba reconocido por la AFIP en el Dictamen N° 1/2018 DI ALIR (8/5/2018)**.

Por lo tanto, no cabe duda de que ésta era la voluntad e inteligencia que se planteó el legislador al sancionar la Ley N° 27.480. Un cambio sobreviniente en los criterios expuestos implica atentar, también, contra una ley nacional que ha plasmado una metodología explícita de liquidación del impuesto, distorsionando además la equidad lograda.

En segundo lugar, es discriminatorio porque el mencionado dictamen sólo afecta las valuaciones de inmuebles de la Ciudad, **elevándolas casi 10 veces más que al resto de las jurisdicciones**. Mientras que **el valor fiscal de los inmuebles de todas las jurisdicciones correspondiente al período fiscal 2021 crece interanualmente 51,4% (IPC)**, los inmuebles de la Ciudad verán incrementarse su valuación en un **505,6%**.

En tercer lugar, el dictamen atenta contra la seguridad jurídica toda vez que **modifica el valor de las valuaciones correspondientes al 31 de diciembre del año anterior e incluso períodos anteriores en caso de falta de presentación o pago del tributo**, desconociéndose así que el hecho imponible ya se devengó con anterioridad y en ese momento quedó fijado el marco legal e interpretativo que cuantifican a la obligación tributaria correspondiente.

En el entendimiento que los legisladores expresaron sobre la manera de actualizar las valuaciones de los inmuebles para el Impuesto sobre los Bienes Personales -poniendo en un plano de igualdad los inmuebles de todas las jurisdicciones, esto es mediante la aplicación de los procedimientos y

metodologías que en materia de valuaciones fiscales establezca el Organismo Federal de Valuaciones de Inmuebles (OFEVI)-, solicito se intime al mencionado organismo la conclusión de las tareas que le han sido encomendadas.

Sin otro particular, con entera confianza en que el diálogo, el consenso y la razonabilidad constituyen las herramientas más idóneas para la expresión democrática, saludo a Ud. con atenta consideración, **solicitando revea y revoque el contenido y el alcance del Dictamen N° 1/22**".

DICTAMEN (DI ALIR) 1/2018 DEL 08.05.2018 (dejado sin efecto por aplicación del Dictamen (DI ALIR) 1/2022 del 10.03.2022).

El Dictamen (DI ALIR) 1/2018 de fecha 08.05.2018, se refiere a la valuación de los inmuebles ubicados en "CABA".

"Puntualmente, solicita opinión con relación a:

a) cuál es el valor que corresponde considerar a los fines de la liquidación y determinación del citado impuesto, en los términos del tercer párrafo del inciso a) del artículo 22 de la ley del tributo, respecto de los **inmuebles ubicados en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires; (..)**"

Conclusión del dictamen:

"6.- En virtud del análisis expuesto, este servicio jurídico considera que, atendiendo al texto legal que rige el caso, a la voluntad del legislador plasmada en la respectiva disposición legislativa y a una exégesis armónica de la norma que se analiza con el resto del ordenamiento jurídico aplicable -nacional y local-, **el importe de la Valuación Fiscal Homogénea es el que corresponde considerar como base imponible o valor fiscal de los inmuebles ubicados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires**, a los fines de establecer las valuaciones de tales bienes para la liquidación y determinación del impuesto sobre los bienes personales, en los términos del tercer párrafo del inciso a) del artículo 22 de la ley del tributo". (Y NO LA VFH MULTIPLICADA POR 4 -VFH multiplicada por el coeficiente USC-)

=====

AUTOMOTORES

Art. 22 inciso b) de la ley

b) Automotores, aeronaves, naves, yates y similares:

Al costo de adquisición o construcción o valor de ingreso al patrimonio, se le aplicará el índice de actualización mencionado en el artículo 27 (ART. 39 LEY 24.073) referido a la fecha de la adquisición, construcción o de ingreso al patrimonio, que indique la tabla elaborada por la Dirección General Impositiva.

AMORTIZACIONES

Al valor así obtenido se le restará el importe que resulte de aplicar el coeficiente anual de amortización que para cada tipo de bienes fije el reglamento o la Dirección General Impositiva, correspondiente a los años de vida útil transcurridos desde la fecha de adquisición, finalización de la construcción o de ingreso al patrimonio, hasta el año, inclusive, por el cual se liquida el gravamen.

Art. 18 del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

El coeficiente anual de amortización a que se refiere el inciso b) del artículo 22 de la ley, se establecerá en función del número de años a que alcanza la vida útil probable de los respectivos bienes.

Dicho coeficiente se multiplicará por los años transcurridos desde la fecha de adquisición, finalización de la construcción o de ingreso al patrimonio, hasta el año inclusive por el que se liquida el gravamen, computando las fracciones como año completo.

El coeficiente resultante se aplicará al costo actualizado del bien y el resultado se deducirá de dicho costo para determinar el valor computable.

VALOR MINIMO DE LOS AUTOMOTORES

Art. 22 inciso b) segundo párrafo se la ley

En el caso de automotores, el valor a consignar al 31 de diciembre de cada año, **no podrá ser inferior al indicado en la tabla de valores de referencia** de los automotores, motovehículos y maquinaria agrícola, vial e industrial, que elabora la **Dirección Nacional de los Registros Nacionales de la Propiedad del Automotor y de Créditos Prendarios**, a los fines del cálculo de los aranceles que perciben los registros seccionales por los trámites de transferencia e inscripción inicial de dichos bienes vigente al 31 de diciembre de cada año.

EL VALOR DE TABLA SE APLICA DURANTE LA VIDA UTIL DEL BIEN

Art. 18 del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

Tratándose de automotores será aplicable lo dispuesto en el segundo párrafo del inciso b) del artículo 22 de la ley **exclusivamente durante la vida útil de dichos bienes**.

EL VALOR DE TABLA SE APLICA EN EL 5º AÑO Y ULTIMO DE VIDA UTIL DE LOS AUTOMOTORES

DICTAMEN (DI ALIR) 1/2018 DEL 08.05.2018

El Dictamen (DI ALIR) 1/2018 de fecha 08.05.2018. se refiere hasta que período fiscal se debe comparar con los valores mínimos de TABLA.

“Puntualmente, solicita opinión con relación a:

(..)

*b) **en qué períodos fiscales deben** los responsables titulares de automotores **efectuar la comparación** del importe de dichos activos, obtenido conforme lo establecido en el primer párrafo del inciso b) del artículo 22 de la ley del gravamen, **con los valores establecidos por este Organismo, a los efectos de tomar el mayor de ambos**”. (HOY tabla de valores de referencia de los automotores, motovehículos y maquinaria agrícola, vial e industrial, que elabora la Dirección Nacional de los Registros Nacionales de la Propiedad del Automotor y de Créditos Prendarios).*

Conclusión del dictamen:

*“En tal inteligencia, corresponde remarcar que la inquietud formulada en el sub examine no se vincula -como en el precedente citado- con la adecuada determinación del término de vida útil consignado por el contribuyente, sino que lo que se plantea es si, **en la hipótesis de que un contribuyente considerara un período de vida útil de cinco (5) años respecto de su automóvil, la comparación normada en el segundo párrafo del inciso b) del precitado artículo procede hasta el quinto año inclusive** o si en este último año -por considerar que el bien se encuentra totalmente amortizado- no debe efectuarse dicha comparación”.*

Como se puede ver la AFIP entiende que, en el caso de un automóvil con una vida útil de 5 años, en el quinto año en el cual el automóvil está totalmente amortizado debe efectuarse la comparación con el valor de tabla.

=====

DEPOSITOS Y CREDITOS EN MONEDA EXTRANJERA; Y TENENCIA DE MONEDA EXTRANJERA

Art. 22 inciso c) de la ley

c) Los depósitos y créditos en moneda extranjera y las existencias de la misma: de acuerdo con el **último valor de cotización -tipo comprador- del Banco de la Nación Argentina al 31 de diciembre** de cada año, incluyendo el importe de los intereses que se hubieran devengado a dicha fecha.

=====

DEPOSITOS Y CREDITOS EN MONEDA NACIONAL; Y TENENCIA DE MONEDA NACIONAL

Art. 22 inciso d) de la ley

d) Los depósitos y créditos en moneda argentina y las existencias de la misma: por su valor al 31 de diciembre de cada año el que incluirá el importe de las actualizaciones legales, pactadas o fijadas judicialmente, devengadas hasta el 1 de abril de 1991, y el de los intereses que se hubieran devengado hasta la primera de las fechas mencionadas.

=====

PRESTAMOS GARANTIZADOS (DECRETO 1387/2001)

Art. 22 inciso d') de la ley

d.1) Cuando se trate de préstamos garantizados, originados en la conversión de la Deuda Pública Nacional o provincial, prevista en el Título II del decreto 1387 del 1 de noviembre de 2001, comprendidos en los incisos c) y d) precedentes, se computarán al cincuenta por ciento (50%) de su valor nominal.

=====

OBJETOS DE ARTE

Art. 22 inciso e) de la ley

e) Objetos de arte, objetos para colección y antigüedades que se clasifican en el Capítulo 99 de la Nomenclatura del Consejo de Cooperación Aduanera, objetos de adorno y uso personal y servicios de mesa en cuya confección se hubiera utilizado preponderantemente metales preciosos, perlas y/o piedras preciosas: **por su valor de adquisición, construcción o ingreso al patrimonio**, al que se le aplicará el índice de actualización, mencionado en el artículo 27 (ART. 39 LEY 24.073) referido a la fecha de adquisición, construcción o de ingreso al patrimonio, que indique la tabla elaborada por la Dirección General Impositiva para el mes de diciembre de cada año.

=====

OTROS BIENES

Art. 22 inciso f) de la ley

f) Otros bienes no comprendidos en el inciso siguiente:

Por su costo de adquisición, construcción o valor a la fecha de ingreso al patrimonio actualizado por aplicación del índice mencionado en el artículo 27 (ART. 39 LEY 24.073) referido a la fecha de adquisición, construcción o de ingreso al patrimonio que indique la tabla elaborada por la Dirección General Impositiva para el mes de diciembre de cada año.

=====

BIENES DEL HOGAR (PRESUNCION 5%)

Art. 22 inciso g) de la ley

g) Objetos personales y del hogar, con exclusión de los enunciados en el inciso e):

Por su valor de costo.

El monto a consignar por los bienes comprendidos en este inciso **no podrá ser inferior al que resulte de aplicar el cinco por ciento (5%) sobre la suma del valor total de los bienes gravados situados en el país y el valor de los inmuebles situados en el exterior** sin deducir de la base de cálculo el monto previsto en el artículo 24 de la presente ley (MNI \$ 2.000.000).

A los fines de la determinación de la base para el cálculo del monto mínimo previsto en el párrafo anterior, no deberá considerarse el valor, real o presunto, de los bienes que deban incluirse en este inciso.

A tal efecto, tampoco deberá considerarse el monto de los bienes alcanzados por el pago único y definitivo establecido en el artículo 25.1 (ACCIONES Y PARTICIPACIONES).

BASE IMPONIBLE PARA LA APLICACIÓN DE LA PRESUNCION DEL 5%

Art. 19 del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

A los fines de la determinación del monto mínimo previsto en el inciso g) del artículo 22 de la ley, **no deberá considerarse la suma, real o presunta**, de los bienes que deban incluirse en dicho inciso, **ni el importe de los bienes exentos comprendidos en su artículo 21.**

A tal efecto, tampoco deberá considerarse el monto de las acciones y participaciones en el capital de cualquier tipo de sociedades regidas por la ley 19550, alcanzadas por el pago único y definitivo establecido en el artículo 25.1 de la ley.

=====

TITULOS PUBLICOS, ACCIONES

Art. 22 inciso h) de la ley

TITULOS PUBLICOS (CON Y SIN COTIZACION)

h) Los títulos públicos y demás títulos valores, **excepto acciones** de sociedades anónimas y en comandita -incluidos los emitidos en moneda extranjera- que se **coticen en bolsas y mercados**:

Al **último valor de cotización al 31 de diciembre de cada año**

O **último valor de mercado** del 31 de diciembre de cada año en el supuesto de **cuotas partes de fondos comunes de inversión**.

Art. 22 inciso h) segundo párrafo de la ley

Los que no coticen en bolsa se valuarán por su costo, incrementado de corresponder, en el importe de los intereses, actualizaciones y diferencias de cambio que se hubieran devengado a la fecha indicada.

ACCIONES

Art. 22 inciso h) tercer párrafo de la ley

VALOR PATRIMONIAL PROPORCIONAL

Cuando se trate de **acciones** se imputarán al **valor patrimonial proporcional que surja del último balance cerrado al 31 de diciembre** del ejercicio que se liquida.

La reglamentación fijará la forma de computar los aumentos y/o disminuciones de capital que se hubieran producido entre la fecha de cierre de la sociedad emisora y el 31 de diciembre del año respectivo. (ART. 20.2 DEL D.R. el mismo se analiza a la hora explicar el art. 25.1 de la ley)

En materia de impuesto sobre los bienes personales el fisco se ha expedido en distintos dictámenes afirmando que se debe tomar el balance contable sometido a aprobación de los accionistas o socios. (dictámenes DAT 60/2003 del 01.09.2003, 67/2003 del 02.10.2003, 72/2003 del 19.11.2003, 64/2005 del 20.10.2005).

BALANCE AJUSTADO POR INFLACION DE CORRESPONDER SEGÚN LAS NORMAS CONTABLES

DICTAMEN (DAT) 60/2003 DEL 01.09.2003

“SUMARIO

*Se interpreta que la valuación, de las acciones y participaciones societarias a que hace referencia el régimen instaurado por el artículo incorporado a continuación del artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales, **deberá realizarse sobre la base del balance contable sometido a la asamblea de accionistas u órgano equivalente**”.*

DICTAMEN (DAT) 67/2003 DEL 02.10.2003

“SUMARIO

*Se interpreta que la valuación, de las acciones y participaciones societarias a que hace referencia el régimen instaurado por el artículo incorporado a continuación del artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales, deberá realizarse sobre la base del **balance contable sometido a la asamblea de accionistas** u órgano equivalente”.*

DICTAMEN (DAT) 72/2003 DEL 19.11.2003

“SUMARIO

(..)

3) **El Balance** a que se refiere el artículo 22 inciso h) de la Ley, resulta ser **aquel sometido a la asamblea de accionistas** u órgano equivalente en otros tipos societarios”.

DICTAMEN (DAT) 64/2005 DEL 20.10.2005

“SUMARIO

*Se interpreta que la valuación, de las acciones y participaciones societarias a que hace referencia el régimen instaurado por el artículo incorporado sin número a continuación del artículo 25 de la Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales, deberá realizarse sobre la base del **balance contable sometido a la asamblea de accionistas** u órgano equivalente”.*

CUOTAS DE COOPERATIVAS

Art. 22 inciso h) cuarto párrafo de la ley

Cuando se trate de cuotas sociales de cooperativas:

A su valor nominal de acuerdo a lo establecido en el artículo 36 (1) de la ley 20337.

(1) **Ley 20.337 "Art. 36** - Irrepartibilidad de las reservas. En caso de retiro, exclusión o disolución, los asociados sólo tienen derecho a que se les reembolse el valor nominal de sus cuotas sociales integradas, deducidas las pérdidas que proporcionalmente les correspondiera soportar"

VALUACION DE EMPRESAS O EXPLOTACIONES UNIPERSONALES

Art. 20 del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

DIFERENCIA ENTRE EL ACTIVO Y EL PASIVO

Art. 20 primer párrafo del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

La valuación de la titularidad en **empresas o explotaciones unipersonales**, se determinará en función del capital de las mismas que surja de la **diferencia entre el activo y el pasivo al 31 de diciembre** del año respectivo, disminuido en el monto de las acciones y participaciones en el capital de cualquier tipo de sociedades regidas por la ley 19550, efectivamente afectadas a la empresa o explotación, alcanzadas por el pago único y definitivo establecido en el artículo 25.1 de la ley.

SALDO (ACREEDOR O DEUDOR) DE LA CUENTA PARTICULAR DEL TITULAR DE LA EXPLOTACION UNIPERSONAL

Art. 20 segundo párrafo del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

Al valor así determinado se le sumará o restará, respectivamente, el **saldo acreedor (SE SUMA) o el saldo deudor (SE RESTA) de la cuenta particular del titular al 31 de diciembre** del año por el que se efectúe la liquidación del gravamen,

Sin considerar los créditos provenientes de la acreditación de utilidades que hubieran sido tenidas en cuenta para la determinación del valor de la titularidad a la fecha de cierre del ejercicio considerado,

Sin considerar los saldos provenientes de operaciones efectuadas con la empresa o explotación en condiciones similares a las que pudiesen pactarse entre partes independientes, debiendo considerarse estos últimos como créditos o deudas, según corresponda.

EXPLOTACIONES UNIPERSONALES CON FECHA DE CIERRE DE EJERCICIO DISTINTA AL 31/12

Art. 20 tercer párrafo del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

APORTES DE CAPITAL Y RETIRO DE UTILIDADES ENTRE LA FECHA DE CIERRE DE EJERCICIO Y EL 31/12

Los titulares de empresas o explotaciones unipersonales, que confeccionen balances en forma comercial, **computarán como aumentos** los **aportes de capital** que realicen entre la fecha de cierre del ejercicio comercial y el 31 de diciembre del período fiscal que se liquida, y **computarán como disminuciones** los **retiros de utilidades** que efectúen entre la fecha de cierre del ejercicio comercial y el 31 de diciembre, cualquiera fuera el ejercicio comercial en el que se hubieren generado.

VALUACION DE UTE, ACE, etc.

Art. 20 último párrafo del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

Por su parte, las participaciones en uniones transitorias de empresas, agrupamientos de colaboración empresaria, consorcios, asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas, agrupamientos no societarios o cualquier ente individual o colectivo deberán valuarse teniendo en cuenta la parte proindivisa que cada partícipe posea en los activos destinados a dichos fines, valuados, de acuerdo con las disposiciones de la ley del impuesto a la ganancia mínima presunta.

CUANDO AL PASIVO RESULTE MAYOR AL ACTIVO SE DECLARA VALOR “CERO”

Art. 24 del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

Cuando por aplicación de las normas de valuación precedentes, **el pasivo resulte mayor al activo**, a los efectos de la determinación del impuesto **no deberá computarse importe alguno** en concepto de participaciones en el capital de cualquier tipo de sociedades o titularidad del capital de empresas o explotaciones unipersonales.

SUJETOS QUE NO TIENEN LA OBLIGACION DE TENER CONTABILIDAD

Art. 21 del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

Cuando las sociedades, empresas o explotaciones no estén obligadas a contabilizar sus operaciones, el ejercicio comercial coincidirá con el año fiscal.

En el caso de sociedades, empresas o explotaciones, a las que la AFIP, en uso de las facultades que le confiere el inciso a), del artículo 18 de la ley de impuesto a las ganancias, hubiere determinado una fecha de cierre distinta al año fiscal, los titulares de sociedades, explotaciones unipersonales y los citados en el artículo art. 20.2, deberán considerar lo indicado en los artículos precedentes respecto de los aumentos o disminuciones de capital.

VALUACION DEL ACTIVO SEGÚN LA LEY DE IGMP

Art. 22 del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

EXPLORACIONES UNIPERSONALES Y SOCIEDADES (QUE NO LLEVEN REGISTRACIONES Y BALANCES)

El capital (activo menos pasivo) que debe considerarse a los efectos de determinar la titularidad o, en su caso, el pago único y definitivo, correspondientes a las **empresas o explotaciones unipersonales y sociedades** a que se refieren los **artículos 20 del D.R. y artículo 20.2 del D.R.**, que no lleven registraciones que les permita confeccionar balances en forma comercial, se determinará **valuando el activo de acuerdo con las disposiciones establecidas en el artículo 4 de la ley de impuesto a la ganancia mínima presunta**, sin computar a dichos efectos la reducción prevista en el cuarto párrafo del inciso b), del mencionado artículo.

A los mismos fines, el pasivo deberá considerarse conformado por:

a) Las deudas de la sociedad, empresa o explotación y las provisiones para hacer frente a obligaciones devengadas no exigibles a la fecha de cierre del ejercicio.

Las deudas en moneda extranjera se convertirán de acuerdo con el último valor de cotización tipo de cambio vendedor del BANCO DE LA NACIÓN ARGENTINA a la fecha de cierre del ejercicio comercial.

Todas las deudas incluirán el importe de los intereses devengados hasta la fecha de cierre del ejercicio comercial.

b) Los importes correspondientes a los beneficios percibidos por adelantado y a realizar en ejercicios futuros.

Art. 4 de la ley IGMP

Art. 4 – Los bienes gravados del activo en el país deberán valuarse de acuerdo con las siguientes normas:

BIENES MUEBLES AMORTIZABLES

a) Bienes muebles amortizables, incluso reproductores amortizables:

1. Bienes adquiridos: al costo de adquisición o valor a la fecha de ingreso al patrimonio -excluidas, en su caso, diferencias de cambio- se le aplicará el índice de actualización mencionado en el artículo 14, referido a la fecha de adquisición o de ingreso al patrimonio, que indica la tabla elaborada oportunamente por la Dirección General Impositiva, entonces dependiente de la ex Secretaría de Ingresos Públicos del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, con arreglo a las normas previstas en dicho artículo.

2. Bienes elaborados, fabricados o construidos: al costo de elaboración, fabricación o construcción se le aplicará el índice de actualización mencionado en el artículo 14, referido a la fecha de finalización de la elaboración, fabricación o construcción que indica la

tabla elaborada por la citada Dirección General Impositiva con arreglo a las normas previstas en dicho artículo.

Dicho costo de elaboración, fabricación o construcción, se determinará actualizando, mediante la aplicación de los índices contenidos en la referida tabla, cada una de las sumas invertidas desde la fecha de inversión hasta la fecha de finalización de la elaboración, fabricación o construcción.

3. Bienes en curso de elaboración, fabricación o construcción: al valor de cada una de las sumas invertidas se le aplicará el índice de actualización mencionado en el artículo 14, referido a la fecha de cada inversión, que indica la tabla elaborada por la mencionada Dirección General Impositiva con arreglo a las normas previstas en dicho artículo.

En los casos de los bienes mencionados en los apartados 1 y 2 precedentes, se detraerá del valor determinado de acuerdo con sus disposiciones, el importe que resulte de aplicar los coeficientes de amortización ordinaria que correspondan, de conformidad con las disposiciones de la ley de impuesto a las ganancias (t.o. 1997 y modif.), correspondientes a los años de vida útil transcurridos desde la fecha de adquisición, de ingreso al patrimonio o de finalización de la elaboración, fabricación o construcción, hasta el ejercicio, inclusive, por el cual se liquida el gravamen.

INMUEBLES

b) Los inmuebles, excluidos los que revistan el carácter de bienes de cambio:

1. Inmuebles adquiridos: al costo de adquisición o valor a la fecha de ingreso al patrimonio se le aplicará el índice de actualización mencionado en el artículo 14 referido a la fecha de adquisición o de ingreso al patrimonio, que indica la tabla elaborada por la citada Dirección General Impositiva con arreglo a las normas previstas en dicho artículo.

2. Inmuebles construidos: al valor del terreno, determinado de acuerdo con lo dispuesto en el apartado anterior, se le adicionará el costo de construcción, al que se aplicará el índice de actualización mencionado en el artículo 14 referido a la fecha de finalización de la construcción, que indica la tabla elaborada por la mencionada Dirección General Impositiva con arreglo a las normas previstas en dicho artículo. Dicho costo de construcción se determinará actualizando, mediante la aplicación de los índices contenidos en la referida tabla, cada una de las sumas invertidas desde la fecha de inversión hasta la fecha de finalización de la construcción.

3. Obras en construcción: al valor del terreno determinado de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1, se le adicionará el importe que resulte de actualizar cada una de las sumas invertidas, mediante dicho índice,

desde la fecha de inversión, de acuerdo con la tabla elaborada por la citada Dirección General Impositiva con arreglo a las normas previstas en el artículo 14.

4. **Mejoras:** su valor se determinará de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 2 y 3 para las obras construidas o en construcción, según corresponda.

Cuando se trate de inmuebles con edificios, construcciones o mejoras, al valor atribuible a los mismos, determinado de acuerdo con los apartados 1, 2 y 4 precedentes, se le restará el importe que resulte de aplicar a dicho valor los coeficientes de amortización ordinaria que hubiera correspondido practicar de acuerdo con las disposiciones de la ley de impuesto a las ganancias (t.o. 1997 y modif.).

A los efectos de la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, en el caso de inmuebles adquiridos, la proporción del valor actualizado atribuible al edificio, construcciones o mejoras, se establecerá teniendo en cuenta la relación existente entre el valor de dichos conceptos y el de la tierra, según el avalúo fiscal vigente a la fecha de adquisición. En su defecto, el contribuyente deberá justipreciar la parte del valor de costo atribuible a cada uno de los conceptos mencionados.

VALOR MINIMO PARA LOS INMUEBLES

El valor a computar para cada uno de los inmuebles, de los que el contribuyente sea titular, determinado de acuerdo con los párrafos precedentes, no podrá ser inferior al de la base imponible -vigente a la fecha de cierre del ejercicio que se liquida- establecida a los efectos del pago de los impuestos inmobiliarios o tributos similares. Este valor se tomará asimismo en los casos en que no resulte posible determinar el costo de adquisición o el valor a la fecha de ingreso al patrimonio. Si se trata de inmuebles rurales el importe aludido se reducirá conforme a lo previsto en el párrafo anterior. El valor establecido para los inmuebles según las normas contenidas en los apartados 1 a 4 del primer párrafo de este inciso, deberá únicamente incluir el atribuible a aquellos edificios, construcciones o mejoras que hayan sido tomados en consideración para determinar la aludida base imponible. Aquéllos no tomados en cuenta para dicha determinación, deberán computarse al valor establecido según los mencionados apartados.

Las minas, canteras, bosques naturales, plantaciones perennes (frutales, vides, bosques de sombra, etc.) y otros bienes similares, se computarán al costo de adquisición, de implantación o de ingreso al patrimonio más, en su caso, los gastos efectuados para obtener la concesión, actualizado de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 1 a 4 del primer párrafo de este inciso, según corresponda. Cuando tales bienes sufran un desgaste o agotamiento, será procedente el cómputo de los cargos o de las amortizaciones correspondientes. En las explotaciones forestales la madera ya cortada o en pie se computará por su valor de costo.

Se entenderá que los inmuebles forman parte del activo, a condición de que a la fecha de cierre del ejercicio se tenga su posesión o se haya efectuado su escrituración.

En el caso de construcciones, edificios o mejoras cuyo valor esté comprendido en el costo de adquisición o construcción o, en su caso, valor de ingreso al patrimonio, y que por cualquier causa no existieran a la fecha de cierre del ejercicio, se admitirá la deducción de los importes correspondientes según justiprecio efectuado por el contribuyente.

Los inmuebles inscriptos a nombre del Estado Nacional Argentino que las entidades y organismos comprendidos en el artículo 1 de la ley 22016 tengan afectados a su uso exclusivo, deberán valuarse de acuerdo con las disposiciones de este inciso.

En los casos de usufructos constituidos por contrato gratuito, contemplados en el artículo 2814 del Código Civil, el usufructuario deberá computar como activo, a los fines de este impuesto, el valor total del inmueble, determinado de acuerdo con las normas de este inciso.

En los casos de cesión de la nuda propiedad de un inmueble por contrato oneroso con reserva del usufructo, se considerarán titulares por mitades a los nudos propietarios y a los usufructuarios.

BIENES DE CAMBIO

c) **Los bienes de cambio:** de acuerdo con las disposiciones de la ley del impuesto a las ganancias (t.o. 1997 y modif.).

MONEDA EXTRANJERA Y DEPOSITOS Y CREDITOS EN MONEDA EXTRANJERA

d) **Los depósitos y créditos en moneda extranjera y las existencias de la misma:** de acuerdo con el último valor de cotización, tipo comprador del Banco de la Nación Argentina, a la fecha de cierre del ejercicio, incluyendo el importe de los intereses que se hubieran devengado a dicha fecha.

Los créditos deberán ser depurados de acuerdo con los índices de incobrabilidad previstos para el impuesto a las ganancias.

MONEDA NACIONAL Y DEPOSITOS Y CREDITOS EN MONEDA NACIONAL

e) **Los depósitos y créditos en moneda argentina y las existencias de la misma:** por su valor a la fecha de cierre de cada ejercicio, el que incluirá el importe de las actualizaciones legales, pactadas o fijadas judicialmente, devengadas hasta el 1 de abril de 1991, y el de los intereses que se hubieran devengado a la fecha de cierre del ejercicio.

Los créditos deberán ser depurados según se indica en el inciso precedente.

Los anticipos, retenciones y pagos a cuenta de gravámenes, incluso los correspondientes al impuesto de esta ley, se computarán sólo en la medida en que excedan el monto del respectivo tributo, determinado por el ejercicio fiscal que se liquida.

Del total de créditos podrá descontarse el importe de los que se mantengan en gestión judicial contra el Estado-deudor (Nacional, Provincial, Municipal o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires), en los que no se haya producido transacción judicial o extrajudicial.

TITULOS PUBLICOS

f) **Los títulos públicos** y demás títulos valores -incluidos los emitidos en moneda extranjera- **excepto acciones** de sociedades anónimas y en comandita, que se coticen en bolsas o mercados: al último valor de cotización a la fecha de cierre del ejercicio.

Los que no se coticen en bolsa se valuarán por su costo, incrementado, de corresponder, en el importe de las actualizaciones devengadas hasta el 1 de abril de 1991 y el de los intereses y diferencias de cambio que se hubieran devengado a la fecha de cierre del ejercicio.

FIDEICOMISOS FINANCIEROS

g) Los certificados de participación y los títulos representativos de deuda, en el caso de fideicomisos financieros, que se coticen en bolsas o mercados: al último valor de cotización o al último valor de mercado a la fecha de cierre del ejercicio.

Los que no se coticen en bolsas o mercados se valuarán por su costo, incrementado, de corresponder, con los intereses que se hubieran devengado a la fecha indicada o, en su caso, en el importe de las utilidades del fondo fiduciario que se hubieran devengado a favor de sus titulares y que no les hubieran sido distribuidas a la fecha de cierre del ejercicio por el que se determina el impuesto.

FCI

h) Las cuotas parte de fondos comunes de inversión: al último valor de mercado a la fecha de cierre del ejercicio.

Las cuotas parte de renta de fondos comunes de inversión, de no existir valor de mercado: a su costo, incrementado, de corresponder, con los intereses que se hubieran devengado a la fecha indicada o, en su caso, en el importe de las utilidades del fondo que se hubieran devengado en favor de los titulares de dichas cuotas parte y que no les hubieran sido

distribuidas a la fecha de cierre del ejercicio por el que se determina el impuesto.

BIENES INMATERIALES

i) Los bienes inmateriales (llaves, marcas, patentes, derechos de concesión y otros activos similares): por el costo de adquisición u obtención, o valor a la fecha de ingreso al patrimonio, a los que se aplicará el índice de actualización mencionado en el artículo 14, referido a la fecha de adquisición, inversión o de ingreso al patrimonio, que indica la tabla elaborada por la citada Dirección General Impositiva con arreglo a las normas previstas en dicho artículo.

De los valores determinados de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo precedente se detraerán, en su caso, los importes que hubieran sido deducidos, conforme a las pertinentes disposiciones de la ley de impuesto a las ganancias (t.o. 1997 y modif.).

DEMÁS BIENES

j) Los demás bienes: por su costo de adquisición, construcción o valor a la fecha de ingreso al patrimonio, actualizado por la aplicación del índice mencionado en el artículo 14, referido a la fecha de adquisición, construcción o de ingreso al patrimonio, que indica la tabla elaborada por la mencionada Dirección General Impositiva con arreglo a las normas previstas en dicho artículo.

UTE, ACE

k) Las participaciones en uniones transitorias de empresas, agrupamientos de colaboración empresaria, consorcios, asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas, agrupamientos no societarios o cualquier ente individual o colectivo, deberán valuarse teniendo en cuenta la parte proindivisa que cada partícipe posea en los activos destinados a dichos fines, valuados estos últimos de acuerdo con las disposiciones de este artículo.

La reglamentación establecerá el procedimiento para determinar la valuación de los bienes comprendidos en los incisos g) y h) cuando el activo de los fideicomisos o de los fondos comunes de inversión, respectivamente, se encuentre integrado por acciones u otras participaciones en el capital de entidades sujetas al pago del impuesto.

Acta Nº 35 EDI c/ entidades profesionales del 25.06.2020

“3. Impuesto sobre los Bienes Personales - Valuación del Activo para explotaciones Unipersonales que no confeccionan Balances en forma comercial

Atento a que el artículo 22 del Decreto Reglamentario de la Ley de Bienes Personales, en el caso de las empresas o explotaciones unipersonales y

sociedades que no lleven registraciones que les permita confeccionar balances en forma comercial, dispone que ...“la base del impuesto se determinará valuando el activo de acuerdo con las disposiciones establecidas en el **artículo 4 de la ley de impuesto a la ganancia mínima presunta**, sin computar a dichos efectos la reducción prevista en el cuarto párrafo del inciso b), del mencionado artículo”...

Y que **en virtud del artículo 76 de la Ley 27.260 se deroga el impuesto a la ganancia mínima presunta**, para los ejercicios que se inician a partir del 1° de enero de 2019, se consulta. Qué criterio debe aplicarse para valuar al 31/12/2019 y ejercicios siguientes los bienes del Activo de la empresa unipersonal a los fines del impuesto sobre los bienes personales.

Respuesta de la AFIP

El artículo 22 del Decreto Reglamentario de la Ley sobre los Bienes Personales al establecer que el capital de las empresas o explotaciones unipersonales y sociedades que no lleven registraciones que les permita confeccionar balances en forma comercial “...se determinará valuando el activo de acuerdo con las disposiciones establecidas en el artículo 4 de la ley de impuesto a la ganancia mínima presunta, sin computar a dichos efectos la reducción prevista en el cuarto párrafo del inciso b), del mencionado artículo”, constituye una referencia normativa material.

Al respecto, cabe señalar que mediante este tipo de referencia “...el texto reenvía solamente a las disposiciones requeridas, que idealmente llegan a ser parte del texto reenviante, así como se encuentra escrito en el momento en que ocurre el reenvío, de modo que todas las sucesivas modificaciones del texto requerido no atañen al texto reenviante” -Manual de Técnica Legislativa, Infoleg, disponible en <http://www.infoleg.gob.ar/basehome/manualdetecnicalegislativa.html#Regla51>, consultando en fecha 17/6/20-.

En efecto, **la derogación del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta** dispuesta por el artículo 76 de la Ley N° 27.260 **no obsta a la remisión que efectúa la reglamentación del Impuesto sobre los Bienes Personales a su texto a los fines de la valuación del activo de los sujetos indicados por la norma.**

Consecuentemente **el criterio de valuación referido se conserva sin perjuicio de la derogación del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta**”.

OPCION DE VENTA Y REEMPLAZO EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Art. 23 del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

A los fines de lo dispuesto en el artículo anterior, el costo de adquisición o construcción de los bienes **no podrá ser disminuido en virtud de la aplicación de la opción establecida en el artículo 67 de la ley de impuesto a las**

ganancias, que hubiere sido ejercida para la liquidación de dicho gravamen.
(VENTA Y REEMPLAZO HOY ART. 71 LIG)

=====

FIDEICOMISOS FINANCIEROS

Art. 22 inciso i) de la ley

i) Los certificados de participación y los títulos representativos de deuda, en el caso de fideicomisos financieros, que se **coticen en bolsas o mercados**:

Al último valor de cotización o al último valor de mercado al 31 de diciembre de cada año.

Los que no se coticen en bolsas o mercados se valuarán por su costo, incrementado, de corresponder, con los intereses que se hubieran devengado a la fecha indicada o, en su caso, en el importe de las utilidades del fondo fiduciario que se hubieran devengado a favor de sus titulares y que no les hubieran sido distribuidas al 31 de diciembre del año por el que se determina el impuesto.

=====

FONDOS COMUNES DE INVERSION

Art. 22 inciso i') de la ley

i.1) Las cuotas partes de fondos comunes de inversión:

Al último valor de mercado a la fecha de cierre del ejercicio al 31 de diciembre de cada año.

Las cuotas partes de renta de fondos comunes de inversión, **de no existir valor de mercado**:

A su costo, incrementado, de corresponder, con los intereses que se hubieran devengado a la fecha indicada o, en su caso, en el importe de las utilidades del fondo que se hubieran devengado en favor de los titulares de dichas cuotas partes y que no les hubieran sido distribuidas al 31 de diciembre de cada año por el que se determina el impuesto.

=====

DEMÁS BIENES DE USO (NO INMUEBLES / NO AUTOMOTORES)

Art. 22 inciso j) de la ley

j) Los bienes de uso no comprendidos en los incisos a) y b) afectados a actividades gravadas en el impuesto a las ganancias por sujetos, personas físicas que no sean empresas:

Por su valor de origen actualizado menos las amortizaciones admitidas en el mencionado impuesto.

=====

BIENES DE FIDEICOMISOS NO FINANCIEROS

Art. 22 inciso k) de la ley

k) Los bienes integrantes de fideicomisos no comprendidos en el inciso i) de este artículo se valuarán de acuerdo con las disposiciones de la presente ley y su reglamentación.

BIENES ENTREGADOS EN FIDUCIA

NO INTEGRAN LA BASE IMPONIBLE

Los bienes entregados a estos fideicomisos **no integrarán la base que los fiduciarios, personas físicas** o sucesiones indivisas, deben considerar a efectos de la determinación del impuesto.

Si el fiduciario no fuese una persona física o sucesión indivisa, dichos bienes no integrarán su capital a fines de determinar la valuación que deben computar a los mismos efectos.

CONDICION

Lo dispuesto en el párrafo anterior sólo será aplicable si **se hubiera ingresado, a su vencimiento, el impuesto a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 25.1** de la ley.

CASO PARTICULAR DE FIDEICOMISOS FINANCIEROS Y FONDOS COMUNES DE INVERSION

La reglamentación establecerá el procedimiento para determinar la valuación de los bienes comprendidos en el inciso i) y el agregado a continuación del inciso i) **cuando el activo de los fideicomisos o de los fondos comunes de inversión, respectivamente, se encuentre integrado por acciones u otras participaciones** en el capital de entidades sujetas al pago del impuesto a la ganancia mínima presunta.

Art. 20.1 del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

A los efectos de establecer el procedimiento para determinar la valuación de los bienes comprendidos en el último párrafo del artículo 22 de la ley, deberán tenerse en cuenta las normas contenidas en el inciso i) y en el agregado a continuación del inciso i) del art. 22 de la ley.

=====

Dictamen (DI ALIR) 2/2022 del 16.06.2022

Tratamiento de las criptomonedas en el impuesto sobre los bienes personales

“SUMARIO

Se puede caracterizar a las criptomonedas como una nueva **clase de activo financiero**, no tradicional y basado en la tecnología blockchain el cual versa, en definitiva, acerca de una anotación electrónica que incorpora el derecho a una cantidad de dinero determinada, que puede tipificarse como títulos valores, toda vez que participan de las características principales que poseen estos últimos, es decir, son valores incorporados a un registro de anotaciones en cuenta –la blockchain-; resultan bienes homogéneos y fungibles en los términos del artículo 232 del Código Civil y Comercial; su emisión o agrupación es efectuada en serie – conformada ésta por cada bloque que integra la cadena- y; pueden ser susceptibles de tráfico generalizado e impersonal en los mercados financieros.

Las criptomonedas conforman un activo alcanzado por la ley de Impuesto sobre los Bienes Personales de conformidad con lo prescripto en el citado **artículo 19, inciso j) y artículo 22 inciso h) de la ley del gravamen**”.

RECORDEMOS QUE EL ART. 19 INCISO J) DE LA LEY DE BIENES PERSONALES ESTABLECE QUE:

“**Art. 19** - Se consideran situados en el país:

(..)

j) Los títulos, las acciones, cuotas o participaciones sociales y otros títulos valores representativos de capital social o equivalente, emitidos por entes públicos o privados, cuando éstos tuvieran domicilio en él”.

RECORDEMOS QUE EL ART. 22 INCISO H) DE LA LEY DE BIENES PERSONALES ESTABLECE QUE:

“**Art. 22** - Los bienes situados en el país se valuarán conforme a:

(..)

h) Los títulos públicos y **demás títulos valores**, excepto acciones de sociedades anónimas y en comandita -incluidos los emitidos en moneda extranjera- **que se coticen en bolsas y mercados**: al último valor de cotización al 31 de diciembre de cada año o último valor de mercado de dicha fecha en el supuesto de cuotas partes de fondos comunes de inversión.

Los que no coticen en bolsa se valuarán por su costo, incrementado de corresponder, en el importe de los intereses, actualizaciones y diferencias de cambio que se hubieran devengado a la fecha indicada.

(..)”.

DICTAMEN COMPLETO

“I- Vienen las presentes actuaciones de la Subdirección ..., a instancias de su par de ..., a fin de que este servicio asesor emita opinión en el marco de la

Instrucción General N° .../... (AFIP), con relación a la consulta formulada por la Dirección de ... vinculada a la **naturaleza jurídica que cabe conceder a las "criptomonedas"** y su consecuente **tratamiento en el marco del impuesto sobre los bienes personales**.

OPINION DEL AREA CONSULTANTE

II. Al respecto el área consultante pone de manifiesto que la experiencia obtenida en base a los relevamientos efectuados y al estudio comparado de otras legislaciones del mundo les permite sostener que las criptomonedas **deben ser caracterizadas como activos financieros**.

A los fines de abonar sus dichos señalan que "El mercado de las criptomonedas denota una marcada volatilidad y descentralización, características propias de activos financieros que se intercambian con un mercado objetivo especulativo de obtener rentas en un periodo de tiempo acortado, conociéndose usualmente como una 'inversión arriesgada'. De tal forma, su utilización como medio de intercambio –faz monetaria- queda relegada a un segundo plano con una baja adopción en el circuito económico formal;

"Tanto los activos financieros tradicionales como las criptomonedas actualmente poseen una naturaleza eminentemente digital";

"Los bienes inmateriales listados en el inc. m) del art. 19 no resultan asimilables, ni muchos menos equiparables, con las criptomonedas".

"Ante el supuesto de la mera identificación de las criptomonedas como bienes inmateriales no resultaría suficiente para encuadrarlas en la exención prevista en el artículo 21 inc. d) de la Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales dado que nos encontramos frente a un activo financiero...;

"Asimismo las últimas regulaciones a nivel mundial denotan, por un lado, la dificultad para los legisladores para definir taxativamente a las criptomonedas y los cryptoactivos, y por otro, que dicho obstáculo suele superarse con la **equiparación en el tratamiento fiscal de las criptomonedas (cryptoactivos) con los activos financieros tradicionales**;

"A través de la reforma integral prevista por la **Ley N° 27.430**, el legislador **optó indudablemente por otorgar a las monedas digitales (criptomonedas) una naturaleza típicamente financiera**, tal como se observa de la lectura del apartado 4 del artículo 2° -hecho imponible-, del artículo 7° -fuente-, del artículo 48 –renta 2° cat.- y del título IV -impuesto cedular- del Impuesto a las Ganancias;"

"La **consideración de las criptomonedas como un activo financiero** en todo el orden fiscal federal implicaría una interpretación armoniosa del tratamiento que debe dispensar el contribuyente a los resultados y la tenencia de criptomonedas que posea en su portafolio, redundando ello en una mayor seguridad jurídica".

Luego, puntualiza que “...**los mecanismos de tributación previstos para los resultados obtenidos por la enajenación de criptomonedas son similares o idénticos al tratamiento fiscal que se utiliza para los títulos valores**, toda vez que desde una perspectiva fiscal, las rentas - financieras- que se pretenden gravar en base al universo de contribuyentes (quienes efectúan actividades de inversión en forma asidua) que las utiliza es prácticamente el mismo.”

“...Asimismo, **la clara inclusión de las monedas digitales como activos financieros en el Impuesto a la Ganancias (apartado 4, art. 2 LIG)**, denota que el espíritu del legislador fue el de caracterizar a dichos bienes con tal naturaleza, extremo que podría conjugarse con la aplicación supletoria que prevé el **art. 31 del Decreto Reglamentario de la LISBP** respecto a la aplicación supletoria del Impuesto a las Ganancias”.

En virtud de lo expuesto, y considerando que la cuestión planteada difiere del análisis realizado por este servicio asesor en el marco de la Actuación N° .../... (DI ALIR), y considerando la duda interpretativa que podría originar la aplicación del criterio plasmado en dicho antecedente, solicita la revisión de las consideraciones vertidas en la misma –cfr. IF-....

III- La Dirección de ... emitió su opinión en el marco del IF-..., Actuación N° .../... (DI ...), coincidiendo en cuanto a que la consulta encuadra en los términos de la Instrucción General N° .../... (AFIP), dado que se solicita la revisión del criterio sostenido en la Actuación N° .../... (DI ALIR).

A modo de colaboración, puntualiza que “...el subrubro criptomoneda resultaría ser un ‘activo virtual de carácter especulativo’ alcanzado por el Impuesto sobre los Bienes Personales (t.o. en 1997 y sus modificaciones)...”.

Finalmente, agrega que “...la Dirección de ... al momento de confeccionar **el aplicativo correspondiente a la determinación del tributo en cuestión, aplicable para el período fiscal 2021, incorporó el subrubro ‘criptomonedas’ dentro del rubro ‘Otros Bienes’ –previsto en el Art. 22, inc. f) de la ley del gravamen-**”.

Por su parte, la Subdirección General de ... remite los presentes actuados a esta Dirección.

IV.- En dicho marco, el Departamento de Asesoría Legal “A” de esta Dirección, por las razones que expone, a las que cabe remitir en mérito a la brevedad, entiende que se encuentran dadas las condiciones desde la faz jurídica que hacen viable la interpretación y definición por parte de la Superioridad de un nuevo criterio en torno a la temática en trato; girando, por consiguiente, las actuaciones a esta Dirección –cfr. IF ...-.

OPINION DEL DICTAMEN

V.- En orden a la intervención requerida esta Dirección procederá al análisis de la cuestión planteada.

1. En primer término, cabe recordar que este servicio jurídico emitió opinión acerca de la temática en trato, en el marco del informe elaborado bajo la Actuación N° .../.. (DI ALIR), concluyendo, en función de lo sostenido por cierta doctrina y de la normativa vigente, que **las criptomonedas revisten la calidad de bienes inmateriales, encuadradas en los términos del artículo 19, inciso m), de la ley del tributo. Asimismo, en lo relativo a las criptomonedas, se entendió pertinente su encuadre en la exención prevista en el inciso d) del artículo 21 de la referida ley.**

2.- Aclarado ello, se advierte que **en los últimos años ha operado un cambio de criterio en lo que hace a la fiscalidad internacional de los criptoactivos.** En efecto, a principios del año 2020 se planteó la primera revisión integral del Common Reporting Standar (CRS). Uno de los objetivos era adaptar el CRS al crecimiento de los mercados financieros debido al desarrollo significativo de nuevos productos financieros, como monedas digitales y criptoactivos. Este desarrollo ocurrió a nivel global y nuestro país no escapa a este fenómeno. Asimismo, el GRUPO DE ACCIÓN FINANCIERA INTERNACIONAL (GAFI) amplió los requisitos en materia de prevención de lavado de activos y financiamiento del terrorismo (AML / KYC) al mercado de activos virtuales. Por estos motivos, la OCDE comenzó a desarrollar un nuevo marco de transparencia para el intercambio automático de información de Criptoactivos llamado CRYPTO ASSET REPORTING FRANKWORKS AND AMENDMENTS (CARF) que prevé reunir e intercambiar información entre administraciones tributarias respecto de las personas que participan en las transacciones de criptoactivos. Asimismo, es importante aclarar que en los primeros documentos trabajados en el seno del Grupo de Trabajo 10 de la OCDE (WP10) se hacía referencia al concepto de moneda virtual (criptomonedas), dado que la discusión se centraba en la definición y alcance del mismo, y su gravabilidad en los distintos impuestos. De este modo, en el año 2021 se actualiza la definición de activos virtuales.

En dicho contexto, los nuevos cambios operados a nivel mundial, que generan repercusión en el ámbito nacional, conlleva a que **esta Dirección de Asesoría Legal proceda a la revisión de las consideraciones vertidas en el marco de la Actuación .../19 (DI ALIR), sobre la base de un nuevo análisis vinculado a la naturaleza jurídica que cabe conceder a los conceptos bajo tratamiento.**

Así pues, vale precisar que la definición de criptoactivos establecida en las normas del CARF, y que fuera definida en el marco del WP10, está delineada en consonancia con las recomendaciones del GAFI, quien **actualizó, en octubre 2021, la Guidance for a Risk-Based Approach to Virtual Assets and Virtual Asset Service Providers. En ella se define a los activos virtuales** (virtual assets- Vas) como las representaciones digitales de valor que puedan negociarse o transferirse en forma digital y/o puedan utilizarse para fines de pago o inversión, incluidas las representaciones digitales de valor que funcionan como un medio de intercambio, una unidad de cuenta y/o reserva de valor. No poseen curso legal, ni se emiten, o se encuentran garantizadas por ningún país o jurisdicción. Y se señala que en este sentido las monedas virtuales se diferencian del dinero electrónico, que es un mecanismo para transferir digitalmente monedas fiduciarias, es decir, mediante el cual se transfieren electrónicamente monedas que tienen curso legal en algún país o jurisdicción.

Por su parte, la definición de criptoactivos en el marco del CARF se centra en el uso de la tecnología blockchain. Apunta principalmente a aquellos activos que se pueden mantener y transferir de manera descentralizada, sin la intervención de intermediarios financieros tradicionales, incluidas las monedas estables, los derivados emitidos en forma de criptoactivos y ciertos tokens no fungibles (NFT). Se resalta que desde que se comenzó a tratar este nuevo marco de intercambio siempre se ha utilizado el término “criptoactivo” en consonancia con la definición del GAFI, y se ha mejorado la redacción a efectos de clarificar ciertos aspectos que necesitaban mayores especificaciones.

3.- En este orden de ideas, es dable señalar, que recientemente, el PODER EJECUTIVO NACIONAL envió al CONGRESO DE LA NACION un proyecto de reforma de la Ley 25.246 de Prevención de Lavado de Activos y Financiamiento del Terrorismo, el cual, puntualmente en su artículo 4°, prevé que “A los fines de la presente ley y sus disposiciones reglamentarias se establecen las siguientes definiciones: Activos virtuales: Representación digital de valor que se puede comercializar y/o transferir digitalmente y utilizar para pagos o inversiones. En ningún caso se entenderá como activo virtual la moneda de curso legal en territorio nacional y las monedas emitidas por otros países o jurisdicciones (moneda fiduciaria)....”.

*Tal como puede observarse, nuestro país adopta la definición del estándar internacional del GAFI, **receptando el término “activos virtuales” dentro del cual se enmarca, entre otros, a los criptoactivos.***

LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS (ART. 2 Y ART. 7)

*4. Es dable puntualizar, que oportunamente nuestro país, estableció en la **Ley de Impuesto a las Ganancias**, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones, la gravabilidad de los “...4) los resultados derivados de la enajenación de... monedas digitales... cualquiera sea el sujeto que las obtenga” (artículo 2°). Asimismo, en su artículo 7° se prevé que: “Con excepción de lo dispuesto en el párrafo siguiente, las ganancias provenientes de... monedas digitales,... se considerarán íntegramente de fuente argentina cuando el emisor se encuentre domiciliado, establecido o radicado en la República Argentina.”*

IMPUESTO SOBRE LOS CREDITOS Y DEBITOS BANCARIOS (ART. 10 DEL DECRETO 380)

*Por otra parte, en lo que hace al **Impuesto sobre los Créditos y Débitos** y otras operatorias bancarias, el Decreto N° 796/21 (BO 17/11/2021), estableció una incorporación al anteúltimo párrafo del artículo 10 del Anexo del Decreto N.º 380 del 29 de marzo de 2001 y sus modificaciones, el siguiente: “Las exenciones previstas en este decreto y en otras normas de similar naturaleza no resultarán aplicables en aquellos casos en que los movimientos de fondos estén vinculados a la compra, venta, permuta, intermediación y/o cualquier otra operación sobre criptoactivos, criptomonedas, monedas digitales, o instrumentos similares, en los términos que defina la normativa aplicable”.*

LOS CRIPTOACTIVOS SON HECHOS REVELADORES DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Como puede inferirse de la lectura de las normas reseñadas **la intención del legislador se encuentra orientada a establecer como presupuesto generador de la obligación tributaria a los criptoactivos atento a ser hechos reveladores de capacidad contributiva**. En tal sentido se ha señalado: “la Argentina busca recaudar impuestos sobre la economía digital, en especial en estos criptoactivos que están impactando en el sistema financiero global y presentándose como posibles alternativas de inversión y dinero en el futuro” (María de los Angeles Jauregui en “Breve análisis del tratamiento tributario nacional e internacional de los Cripto Activos” publicado en “El mundo de la criptomonedas en la visión de nuestros profesionales”. Revista Digital del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la CABA Ed. 67, abril 2022.

LOS CRIPTOACTIVOS NO SON BIENES INMATERIALES

Lo expuesto, **lleva a concluir que los criptoactivos no comparten la naturaleza de los bienes inmateriales mencionados en el artículo 19 m) de la Ley de Impuesto a los Bienes Personales**. La enumeración de la norma responde a distintas expresiones de la propiedad intelectual y del beneficio que su desarrollo tiene para el progreso de la sociedad, por ello la ley y el decreto reglamentario en su artículo 11 los exime del gravamen. Vale destacar que no se exime a la generalidad de bienes inmateriales sino a aquellos que resaltan una relación especial entre autor y obra, que el legislador decidió positivamente eximir. El inciso en cuestión enumera a los “derechos de propiedad científica, literaria o artística, los de marcas de fábrica o de comercio y similares, las patentes, dibujos, modelos y diseños reservados y restantes de la propiedad industrial o inmaterial, así como los derivados de éstos y las licencias respectivas, cuando el titular del derecho o licencia, en su caso, estuviere domiciliado en el país al 31 de diciembre de cada año.”

A la luz de los cambios en la fiscalidad internacional detallados y la nueva definición adoptada por nuestro país, se advierte que estas características no son asimilables a la que existe entre las criptomonedas y su titular, e incluso entre ellas y su emisor original. Asimismo, **el comportamiento de este tipo de activos o el uso que le dan sus titulares no es identificable con el de los bienes inmateriales**, tal como se sostuviera en el marco de la Actuación N° .../... (DI ALIR), cuya revisión solicita el área de origen.

5. A esta altura de la exposición y en cuanto a la imposición de naturaleza patrimonial, cabe recordar que la capacidad contributiva supone “...una referencia a la potencia económica global...” y que “...para que la contribución de los sujetos a los gastos públicos se mida en relación con su riqueza global, es necesario que estos graven todos los hechos indicativos de tal riqueza y sólo estos”, lo cual como es obvio incluye a la riqueza poseída. Así pues, “La posesión de bienes es una importante manifestación de capacidad contributiva de las personas... Habitualmente se clasifican como impuestos patrimoniales a los que toman como base imponible los bienes de los sujetos...” (FÉRNANDEZ, Luis Omar. “Impuesto sobre los Bienes Personales”. Editorial la Ley. Buenos Aires.

2004). En otras palabras, y conforme con las consideraciones vertidas, se puede afirmar que la imposición de naturaleza patrimonial recae sobre los activos que posee el contribuyente al cierre del período fiscal, lo cual constituye una evidente manifestación de riqueza.

En dicho entendimiento, mediante la Ley N° 23.966 se estableció el denominado impuesto sobre los bienes personales el cual alcanza con sus términos a los bienes existentes al 31 de diciembre de cada año, situados en el país y en el exterior. Como puede observarse, la denominación otorgada a la gabela "...constituye el núcleo, o parte material, del hecho imponible del tributo. Es esta expresión utilizada por el legislador, la que servirá para determinar la incidencia, o sea el 'molde' dentro del cual se intentarán introducir los hechos económicos de la vida real para que cuando coincidan -puedan ser subsumidos- se pueda predicar de ellos las características de 'imponibles o sea generadores de la obligación tributaria ex lege...' -Op. Cit. Pág. 59-.

CCCN ART. 1820

Por su parte, **el Código Civil y Comercial** autoriza en el **artículo 1820** la **libertad de creación de títulos valores** en el ámbito de la oferta pública, disponiendo que cualquier persona pueda crear y emitir títulos valores en los tipos y condiciones que elija, siempre que se destinen a la oferta pública. Ello permite incluir en el concepto de "título valor" a cualquier instrumento que posea un derecho incorporado, como requiere el artículo 1815, esto es así porque no existe un *numerus clausus* o diseños específicos para que un determinado papel constituya un título valor.

TITULO VALOR IMPROPIO

Así se ha señalado que en el caso de los criptoactivos, "se trataría en definitiva de una anotación electrónica que incorpora el derecho a una cantidad de dinero; dado que no tiene el respaldo de ningún banco central, **estaríamos ante un título valor impropio**. Sin embargo, los titulares de bitcoin no incorporan derecho alguno y sólo podrán cambiar la criptomoneda a una de curso legal si alguien acepta su oferta y le compra el bitcoin por dinero. No existe en nuestro derecho un reconocimiento legal de que los bitcoins incorporen un derecho, a diferencia de los instrumentos cambiarios y las anotaciones en cuenta. Si bien esta concepción podría cambiar en el futuro si se regula, actualmente el bitcoin no tiene el respaldo de ningún banco central y su titular no tiene el derecho a una cantidad de dinero, por lo que **constituiría un título valor impropio**, como las tarjetas de crédito" -Cfr. CHAMORRO DOMINGUEZ Ma. de la Concepción. "ASPECTOS JURÍDICOS DE LAS CRIPTOMONEDAS. Universidad Rey Juan Carlos, Madrid, marzo, 2019).".

LEY DE MERCADO DE CAPITALES LEY 26.831. DEFINICION DE VALORES NEGOCIABLES

Por su parte, es dable señalar que el **artículo 2º de la Ley de Mercado de Capitales N° 26.831**, -conforme con la redacción introducida por su par N° 27.440- **define a los "valores negociables"** como: "Títulos valores emitidos

*tanto en forma cartular, así como a todos aquellos valores incorporados a un registro de anotaciones en cuenta incluyendo, en particular, los valores de crédito o representativos de derechos creditorios, las acciones, las cuotapartes de fondos comunes de inversión, los títulos de deuda o certificados de participación de fideicomisos financieros o de otros vehículos de inversión colectiva y, en general, cualquier valor o contrato de inversión o derechos de crédito homogéneos y fungibles, emitidos o agrupados en serie y negociables en igual forma y con efectos similares a los títulos valores; que por su configuración y régimen de transmisión sean susceptibles de tráfico generalizado e impersonal en los mercados financieros...”. De un modo similar al Código Civil y Comercial, el artículo 3º de esta ley consagra el principio de creación de valores negociables, al establecer que **cualquier persona jurídica puede crear y emitir valores negociables** en las condiciones que elija.*

*De este modo, puede advertirse que **la expresión “valor negociable”** abarca a todos aquellos activos que, siendo la representación de un valor o derecho de crédito homogéneo y fungible, se encuentre incluido en un registro de anotaciones que permita su negociación y tráfico generalizado; **entre los que se encuentran los criptoactivos.***

A mayor abundamiento es dable señalar que dicho temperamento fue incorporado en la legislación comparada de diversas jurisdicciones, como es la Directiva (UE) Nº 2015/849 - relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo- en cuyo apartado 18 define a la moneda virtual como una “...representación digital de valor no emitida ni garantizada por un banco central ni por una autoridad pública, no necesariamente asociada a una moneda establecida legalmente, que no posee el estatuto jurídico de moneda o dinero, pero aceptada por personas físicas o jurídicas como medio de cambio y que puede transferirse, almacenarse y negociarse por medios electrónicos”.

LAS CRIPTOMONEDAS SON UNA NUEVA CLASE DE ACTIVO FINANCIERO NO TRADICIONAL BASADO EN LA TECNOLOGIA BLOCKCHAIN

*En orden a las consideraciones que anteceden, **se puede caracterizar a las criptomonedas como una nueva clase de activo financiero, no tradicional y basado en la tecnología blockchain** el cual versa, en definitiva, acerca de una anotación electrónica que incorpora el derecho a una cantidad de dinero determinada. Cabe añadir que tal definición importa la utilización de un código binario que vincula las transacciones que tienen lugar entre los usuarios, y que se conserva en una base de datos que funciona como registro de todas las transacciones producidas así como de las cuentas de los usuarios que han participado en esas transacciones.*

LAS CRIPTOMONEDAS PUEDEN TIPIFICARSE COMO TITULOS VALORES

*En el contexto descripto, **las criptomonedas pueden tipificarse como títulos valores**, toda vez que participan de las características principales que poseen estos últimos, es decir, son valores incorporados a un registro de anotaciones en cuenta –la blockchain-; resultan bienes homogéneos y fungibles en los términos*

del artículo 232 del Código Civil y Comercial; su emisión o agrupación es efectuada en serie –conformada ésta por cada bloque que integra la cadena- y; pueden ser susceptibles de tráfico generalizado e impersonal en los mercados financieros.

En tal sentido se ha precisado que “No puede soslayarse que se trata de un bien que conforma un patrimonio personal no incorporado al proceso económico, **en algunos casos con cotización conocidas mundialmente** y sobre el que no existe una exención o beneficio impositivo. Por lo tanto debe tributar en dicho sentido...debería otorgársele por interpretación económica un tratamiento ... esto es, asimilarlo a un título representativo de capital y proceder a valuarlo conforme a la normativa vigente -cfr. Alejandro Aued y Mag Gabriel Bordignon "Criptoactivos, Blockchain y Sistemas Tributarios" en "Fiscalidad de las criptomonedas y de la economía digital".CIAT. Editado por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas. EDICON. CABA, 2020.

CONCLUSION DEL DICTAMEN

En virtud de las consideraciones expuestas **cabe concluir que las criptomonedas conforman un activo alcanzado por la ley de Impuesto sobre los Bienes Personales de conformidad con lo prescripto en el citado artículo 19, inciso j) y artículo 22 inciso h) de la ley del gravamen, procediéndose a rectificar el criterio vertido en el marco de la Actuación N° .../.. (DI ALIR).**

VI- Habiendo tomado intervención en el particular, corresponde pues elevar los obrados a la Subdirección General de ... a los fines que, de compartir el criterio expuesto, gire los mismos a su par de ..., en orden a la prosecución del curso de tramitación”.

Variaciones patrimoniales durante el ejercicio con propósito de evasión

Art. 30 del D.R. de la ley

Cuando las variaciones operadas durante el año calendario en los bienes sujetos al gravamen, hicieran presumir un propósito de evasión del tributo, la D.G.I. podrá disponer que, dichas variaciones se proporcionen en función del tiempo transcurrido desde que se operen estos hechos hasta el 31 de diciembre de cada año, ajustándose los importes establecidos siguiendo las normas de la ley y del presente decreto.

Lutz Juan Jacobo TFN Sala B del 23.05.2022

Aplicación de la presunción del art. 30 del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales.

En voto dividido se conforma la determinación de oficio.

Cuenta de inversiones en el JP Morgan.

Distintas inversiones que están gravadas en el impuesto.

Bonos austríacos que están exentos en el impuesto por el convenio de doble imposición.

Modificación de las inversiones en noviembre de cada año (de bienes gravados a bienes exentos y con menor rentabilidad) que luego se vuelven a modificar en enero de cada año (de bienes exentos a bienes gravados y con mayor rentabilidad).

El TFN reencuadra la multa por defraudación del art. 46 en la multa por omisión del art. 45 de la ley 11.683.

*“I.- Que a fs. 19/46 el contribuyente Lutz, Juan Jacobo presenta recurso de apelación impugnando la Resolución N° 164/2014 (DV RR1P) expedida por la Dirección Regional Palermo (Ciudad Autónoma de Buenos Aires) de A.F.I.P. en la cual se le determina en forma parcial la materia imponible en el **impuesto sobre los bienes personales, período fiscal 2007**, por la suma de pesos ciento veintiocho mil setecientos noventa y dos (\$128.792,00) y **período fiscal 2008**, en la suma de pesos quinientos sesenta y seis mil ochocientos noventa y nueve con noventa y tres centavos (\$566.899,93); con más la suma de pesos ochocientos setenta y ocho mil trescientos treinta y dos con sesenta y ocho centavos (\$878.332,68) en concepto de intereses resarcitorios y le **aplica sanción de multa, encuadrando su conducta en las previsiones de los artículos 46 y 47 inc. c)** de la Ley N° 11.683.*

(..)

*En lo relativo al fondo de la determinación, sostiene que el organismo fiscal ha efectuado una intelección equivocada de la conducta desplegada, sin valorar la prueba documental agregada a los antecedentes administrativos. Asevera que durante los períodos fiscales en controversia, **realizó colocaciones financieras en el Banco J. P Morgan** y que **en noviembre de 2007, compró bonos de Austria con el rendimiento de aquellas inversiones**, los que **por vigencia del Convenio Para Evitar la Doble Imposición** suscripto con aquel país, **se encontraban exentos del impuesto sobre los Bienes Personales en Argentina**. Y, en enero del 2008, aquellos bonos se amortizaron, generando renta, según obra acreditado en las declaraciones juradas presentadas ante la AFIP.*

Afirma que las operaciones financieras concretadas, no pueden ser catalogadas como evasivas de impuesto o abusivas del Convenio, toda vez que se correspondieron con una planificación impositiva acorde a los términos de la legislación vigente, haciendo un uso adecuado de la elusión tributaria, sin transgredir el derecho aplicable.

*Manifiesta que los argumentos del organismo fiscal para llevar adelante el ajuste se sustentan en la **aplicación de la presunción contenida en el artículo 30 del Decreto Reglamentario de Bienes Personales**, a la que impugna de inconstitucional por vulnerar el principio de legalidad, y en consecuencia, inaplicable a su caso. En tal sentido, niega haber construido una maniobra de evasión haciendo abuso del convenio suscripto entre Argentina y Austria.*

(..)

II.- Que a fs. 65/81, **la representación fiscal contesta el recurso** cuyo traslado le fue conferido.

(..)

En lo relativo al fondo del ajuste, sostiene que del análisis de los hechos y la documentación aportada por la actora, la fiscalización logró detectar la maniobra desplegada por el contribuyente, consistente en invertir a lo largo del año en diversas especies, que si las hubiese mantenido al cierre del ejercicio, se encontrarían gravadas con el impuesto sobre los bienes personales. Que dicha **maniobra consistiría en que cerca de fin del ejercicio fiscal (noviembre) adquirió bonos de la República de Austria -exentos en el impuesto- y luego, al inicio del ejercicio siguiente (enero), con el producido de aquellos, vuelve a invertir en títulos** de diversas características que le aportaban renta en el impuesto a las ganancias. Señala que **la citada operatoria es reiterada en los dos períodos bajo verificación.**

Explica que **durante los períodos en pugna, se encontraba en vigencia el Convenio Para Evitar la Doble Imposición, suscripto entre la República Argentina y la República de Austria**, cuyo artículo 11 establecía que los rendimientos de los bonos en cuestión se encontraban gravados en el país en el cual se generaban, es decir en Austria.

Manifiesta que la ley de impuesto sobre los bienes personales contiene una fecha de corte para la medición del patrimonio y su valuación, y que no se trata de cualquier momento del año fiscal, ni ha sido dispuesta en forma arbitraria por el legislador. Expresa que la fecha del 31 de diciembre que consigna la norma, es indicativa del estado de situación patrimonial del sujeto que se cuantifica año a año para establecer la medida de su capacidad contributiva y ella tiene efectos en todos los impuestos nacionales de período anual.

En tal sentido, defiende el ajuste sustentado en la aplicación del **artículo 30 del decreto reglamentario**, afirmando que se trata de una presunción con la cual el Poder Ejecutivo ha venido a receptar la experiencia de evasión recogida de la práctica, relativa a la observación de la variación de los patrimonios a lo largo del año fiscal a los fines de detectar un propósito de evasión.

Concluye que, en razón de los hechos detectados, el contribuyente no ha utilizado la regulación contenida en el Convenio con el ánimo de operar bajo las condiciones de libertad de comercio que garantiza la Constitución Nacional, sino mediante un abuso de ella propiciando la ilegalidad mediante la evasión impositiva.

(..)

SENTENCIA DEL TFN

Que, en primer lugar, deben establecerse las cuestiones a resolver en la presente sentencia.

Primera Cuestión: por razones de lógica precedencia, corresponde dar en primer término tratamiento al planteo de prescripción interpuesto por el apelante respecto de la determinación del impuesto por el período fiscal 2007.

Segunda Cuestión: en su caso, corresponderá **analizar si el impuesto determinado se ajusta a derecho.**

Tercera Cuestión: si la determinación de oficio resultara procedente, corresponderá dilucidar si se encuentran prescriptos las acciones y poderes del fisco nacional para aplicar sanciones respecto al período fiscal 2007.

Cuarta Cuestión: de no encontrarse prescriptas, corresponderá **decidir si la sanción de multa se encuentra correctamente aplicada.**

A la primera cuestión, el Dr. Magallón dijo:

(..)

A la segunda cuestión, el Dr. Magallón dijo:

Que atento el resultado del tratamiento de la primera cuestión, corresponde ahora adentrarnos al estudio de la controversia de fondo, a efectos de **dilucidar si las operaciones financieras desplegadas por el contribuyente han significado el perfeccionamiento de la presunción sobre variaciones patrimoniales prevista en el artículo 30 del Decreto Nº 127/96, reglamentario del impuesto sobre los bienes personales.**

CUENTA EN JP MORGAN

Que según emerge del Informe Final de Fiscalización de fecha 03/04/2012 (fs. 804/809 del Cuerpo IV de Bienes Personales) el origen de los presentes actuados se encuentra en la denuncia realizada en el Diario Crítica, según la cual, **el contribuyente poseía la cuenta Nº220497738 en el JP Morgan Chase Bank NA.**

Se explica que el contribuyente se encuentra inscripto ante la AFIP, teniendo como **actividad principal “Servicios N.C.P”, siendo inversionista de la Banca Morgan.** La hipótesis de inconsistencia analizada por la fiscalización radica en que **tiene inversiones en bonos de Austria durante los ejercicios 2007 y 2008, exentos del impuesto a las ganancias y sobre los bienes personales,** estimando que se **configura la presunción establecida en el artículo 30 del Decreto reglamentario de la ley del impuesto sobre los bienes personales,** en cuanto a que fueron realizadas al solo efecto de evadir el impuesto.

En el marco de la fiscalización, se requirió al contribuyente que aporte el detalle de las cuentas bancarias y colocaciones en bonos de Austria. El contribuyente cumplió con los requerimientos, aportando los extractos bancarios de sus cuentas en la Banca JP Morgan, como así también de las cuentas en entidades bancarias situadas en el país; asimismo aporta detalle de las inversiones en la Banca Morgan, especies y rentas obtenidas derivadas de las mismas.

Que la fiscalización, teniendo en cuenta la documentación aportada y efectuando un análisis de las inversiones realizadas, concluye que a lo largo del ejercicio anual **puede observarse que el contribuyente invierte en distintas especies,**

que de mantenerlas en su patrimonio al cierre del ejercicio, se encontrarían alcanzadas por el impuesto sobre los bienes personales.

Es por tal motivo que deducen que **con las colocaciones en bonos austríacos efectuadas sobre el cierre de los ejercicios 2007 y 2008, se configuraría la presunción prevista en el referido artículo 30 del Decreto, infiriéndose que éstas fueron realizadas al solo efecto de eludir el impuesto del acápite, dado que en corto plazo y al inicio del ejercicio siguiente, según se observa en los listados aportados, se reinvierten para adquirir nuevamente títulos de diversas características.**

Expresa que se encuentra detallado que el capital invertido a lo largo de los años 2007 y 2008, en las distintas especies, dan cuenta de colocaciones por períodos mensuales.

Que según lo expuesto, a juicio de este tribunal, **cabe adelantar que asiste razón al organismo fiscal, en tanto el ajuste se sustenta en la constatación de operaciones financieras llevadas a cabo por el apelante que implican variaciones patrimoniales ejecutadas con el deliberado fin de eludir el pago del impuesto, sin que esta calificación haya sido desvirtuada en autos por el recurrente.**

DESCRIPCION DE LA OPERATORIA FINANCIERA

Que a fs. 598/748 de los Cuerpos III y IV de Bienes Personales obran agregados los **extractos bancarios de la cuenta del contribuyente en el J.P Morgan Bank, que reflejan que en los años 2007 y 2008 efectuó colocaciones financieras - gravadas en bienes personales-** dentro de un fondo de inversión, estimándose al inicio de cada período una tasa de interés anual que proyectaba la renta a generarse. **Antes de la finalización del año -en ambos períodos fiscales- el recurrente procede a colocar el producido de las citadas inversiones en la compra de Bonos de la República de Austria, los que se encontraban exentos en el impuesto a los bienes personales, en razón de la vigencia del artículo 11 del Convenio para Evitar la Doble Imposición suscripto por la República Argentina con el mencionado país (Ley 22.589).**

En primer lugar y a los fines de una mejor comprensión de las operaciones que nos ocupan, cabe definir una serie de conceptos involucrados en ellas. Los bonos de Austria -en controversia en autos- revisten la calidad de “bonos cupón cero” (ver traducción a fs. 887/892). Los títulos emitidos bajo aquella modalidad no cortan cupones periódicamente para el pago de intereses, y son vendidos en el mercado con un descuento sobre su valor nominal. La rentabilidad está dada por la diferencia entre el valor par del título y el valor o precio de mercado (GIVONE, Horacio E. “Bonos: conceptos y características”; La Ley - Thomson Reuters, CHECKPOINT).

DESCRIPCION DE LOS BONOS AUSTRIACOS

Concretamente, **se trata de un bono que no paga intereses durante su vigencia, los cuales se perciben íntegros a su vencimiento, con la**

amortización del principal. De hecho, es el tipo de amortización de estos títulos lo que representa su distinción con respecto a otros, pues frente al esquema tradicional de amortización periódica (un año, seis meses, tres meses o todos los meses), estos se devuelven íntegramente a su vencimiento, incluyendo el capital invertido con más sus intereses (DE LA FUENTE, Osvaldo; “Títulos Públicos”, publicado online: Portal Zona Económica <https://www.zonaeconomica.com/titulos-publicos>).

Que teniendo presente las definiciones expuestas, cabe señalar que la amortización “cupón cero” consignada en la traducción de los extractos bancarios aportada por el contribuyente, significa el pago de la renta generada por la colocación del bono estatal, a su vencimiento. Esa renta incluye, como fue explicado en el párrafo precedente, el capital invertido con más la diferencia generada por la compra del bono a descuento respecto de su valor nominal. Que seguidamente corresponde reseñar -paso a paso- las operaciones perfeccionadas por el apelante que motivaron las observaciones de la fiscalización:

DETALLE DE LAS INVERSIONES REALIZADAS

(i) **Inicia el año 2007** efectuando inversiones a corto plazo en un fondo del JP Morgan Bank;

(ii) **El 23 de noviembre de 2007** (fs. 658/661) compra, con el producido de las colocaciones en el citado fondo, el bono de Austria;

(iii) **El 23 de enero de 2008** opera el vencimiento del título público austríaco y se deposita el pago de la renta generada (cupón cero);

(iv) **Iniciado el año 2008**, el monto generado por el bono es nuevamente colocado en diversas inversiones a corto plazo, a lo largo del año;

(v) **El 23 de diciembre de 2008** (fs. 743/746), repite idéntica operatoria que la realizada el año anterior, reinvertiendo lo producido por las diversas colocaciones, en la compra del bono de Austria.

(vi) **El 26 de enero de 2009** opera el vencimiento del título y se deposita la renta generada por aquel -cupón cero- (fs. 887).

(vii) **Lo depositado por la realización del bono, se vuelve a invertir en las colocaciones del Fondo del J.P. Morgan Bank**, en idénticos términos que el período precedente.

En función de los hechos descriptos y demás constancias de estos autos, no caben dudas de que, aun cuando existe controversia entre las partes con respecto a la referida “amortización” consignada en los extractos de los meses de enero de 2008 y 2009, asiste razón al organismo fiscal cuando puntualiza que la renta depositada es reinvertida, pues de los referidos documentos emerge que el producido por el título es colocado en otras inversiones, conducta que el apelante reitera en ambos períodos.

ANALISIS DE LA RENTABILIDAD DE LAS INVERSIONES

Otro dato relevante que puede extraerse del análisis de los extractos bancarios -aun cuando no lo haya señalado la fiscalización- es que **la rentabilidad de las colocaciones efectuadas en el fondo del J.P. Morgan a lo largo del período previo a la compra del título público austríaco, es mayor a la que le otorga el bono de Austria en ambos años**, conforme surge de una comparación de la renta mensual estimada de tales inversiones (vide fs. 681, 601, 207 y 663 de los antecedentes administrativos).

PLAN DE NEGOCIO DE LAS INVERSIONES.

FINES ECONOMICOS FINANCIEROS DE LAS INVERSIONES

Que frente a ello y teniendo en consideración la norma del art. 30 del D.R., **el contribuyente no desplegó argumentos ni aportó documentación a efectos de exponer cuál era su plan de negocio o los fines económicos/financieros que lo llevaron a optar por unas u otras colocaciones frente al abanico de oportunidades que le brindaba el mercado. Tampoco ha esgrimido las razones de oportunidad y conveniencia que lo llevaron a desplegar idéntica operatoria en dos años consecutivos**, es decir, posicionar sus activos en bonos exentos muy próximamente a la finalización del período fiscal, excluyendo temporalmente de su patrimonio y por muy breve lapso los activos gravados con la intención de eludir el impuesto, según lo presume la AFIP con sustento en la norma sobre las variaciones patrimoniales.

TAX PLANNING

Que **la sola mención de la existencia de un tax planning** -tal cual lo arguye el apelante- **estructurado al amparo del Convenio para Evitar la Doble Imposición** suscripto con la República de Austria -criterio sobre el que no emite más consideraciones que esa simple mención- **luce insuficiente para desvirtuar el criterio fiscal**. Resulta claro que su sola invocación, a la luz de las constancias de autos, **no ha logrado desvirtuar la identidad con la presunción sobre las variaciones patrimoniales contenida en el artículo 30 del Decreto Reglamentario N°127/96 (B.O 09/02/1996) del Impuesto a los Bienes Personales, que aplica el organismo fiscal para efectuar el ajuste impugnado.**

FALTA DE JUSTIFICACION DE LAS INVERSIONES REALIZADAS

Frente a la previsión de la norma reglamentaria -el art. 30 sobre cuya aplicación al caso discrepan las partes- las particulares circunstancias fácticas que se han enumerado previamente dan cuenta, con suficiente grado de evidencia, de que **la conducta -reiterada- de modificación de las inversiones del apelante en las fechas que obran en los antecedentes torna, prima facie, procedente la aplicación normativa cuestionada**. En tales condiciones, **se encontraba en cabeza del apelante la obligación de dar cuenta de las razones que justificaron su conducta** -por qué optó por la compra de aquellos títulos

públicos en las fechas señaladas y, más aun, **porque optó por un instrumento de menor rendimiento, frente a los elegidos a lo largo de la casi totalidad del período fiscal**- y aportar la prueba que hiciera a su derecho a los fines de desvirtuar la presunción. Pero ello no ha ocurrido en el caso.

APLICACIÓN DE LA PRESUNCION DEL ART. 30 DEL D.R. DE LA LEY DE BIENES PERSONALES

Bajo tales premisas, **queda incólume la presunción del artículo 30 del decreto reglamentario** en virtud de la cual “ Cuando las variaciones operadas durante el período calendario en los bienes sujetos al gravamen, hicieren presumir un propósito de evasión del impuesto...” correspondiendo al organismo fiscal disponer, a los efectos de la determinación del impuesto, que tales variaciones se proporcionen en función del tiempo transcurrido entre que se operen estos hechos hasta el 31 de diciembre de cada año, tal cual como se ha procedido en la causa.

Por lo considerado, **no se observa en las constancias obrantes en la causa, hechos que permitan desvirtuar la aplicación de la presunción de las variaciones patrimoniales con fines evasivos** contenida en el decreto reglamentario del impuesto bajo fiscalización, por lo que corresponde confirmar la determinación de oficio efectuada por la AFIP, rechazando la apelación introducida por la actora.

En lo particular, resulta procedente rechazar el planteo de inconstitucionalidad de la norma en controversia por no corresponder ello a la competencia de este Tribunal (art. 185 de la ley 11.683). Conviene señalar que el apelante no ha citado la jurisprudencia de la Excm. Corte Suprema de Justicia de la Nación que sustente su pretensión, condición inexcusable para que este Tribunal Fiscal se expida sobre el punto.

No obstante, **cabe adelantar que la norma no configura una vulneración del principio de legalidad**, en la medida que **no se advierte ningún exceso en el alcance de la reglamentación**, encontrándose de conformidad con el espíritu de la ley y con los principios del derecho público, garantizando un interés público y superior.

El artículo 30 se introduce con la reforma íntegra de la reglamentación, según se informa en el considerando del decreto N° 127/96 (B.O 16/02/96) “Que mediante la Ley N° 24.468 se introdujeron sustanciales modificaciones a la ley del tributo, generalizando su aplicación respecto de bienes que hasta ese momento se encontraban exentos del mismo. Que dadas las modificaciones incorporadas por la citada norma legal, resulta necesario dictar las respectivas disposiciones que regulen su aplicación. Que atento la importancia de la reforma a practicar, se impone sustituir íntegramente el texto reglamentario vigente”.

LA LEY NADA DICE RESPECTO DE LAS VARIACIONES PATRIMONIALES ELUSIVAS O EVASIVAS

*El impuesto sobre los bienes personales **grava el patrimonio de los sujetos al 31 de diciembre de cada período fiscal**, momento en el que se perfecciona el hecho imponible, **quedando por fuera de su órbita aquellos bienes de los que el sujeto se fue desprendiendo en el transcurso del año fiscal**. Frente a ello, **la ley del tributo no ha dispuesto qué ocurre cuando se presentan maniobras elusivas o evasivas** enderezadas simplemente al único fin de que aquellos bienes no sean alcanzados por el tributo, es decir, cuando aquella salida del patrimonio no se perfecciona mediante un accionar legítimo.*

JUSTIFICACION DEL ART. 30 DEL D.R.

*Ello así, **con la incorporación de la norma del artículo 30, el decreto reglamentario ha venido a dotar a la administración fiscal de la facultad de verificar aquellas operaciones que hagan presumir que las variaciones patrimoniales operadas en el período fiscal lo fueron con fines elusivos o evasivos**. En mérito de ello, la plataforma jurídica no presenta un manifiesto exceso o desacuerdo con el espíritu de la legislación que reglamenta. Más aún, ha establecido una presunción que contempla la posibilidad de que el contribuyente logre desacreditar las observaciones del organismo fiscal, arrojando las pruebas que acrediten la legitimidad de las variaciones operadas (iuris tantum).*

En ese orden de ideas, nuestro Supremo Tribunal ha sostenido que las leyes resultan irrazonables cuando los medios que arbitran no se adecuan a los fines cuya realización procuran, o cuando consagran una manifiesta inequidad.

Consecuentemente, los jueces deben inclinarse a aceptar la legitimidad, si tienen la certeza de que expresan, con fidelidad, la conciencia jurídica y moralidad de la comunidad. Advierte que, la indagación de la voluntad del legislador, sin ejercer violencia alguna sobre el texto legal, no persigue como única finalidad la recaudación fiscal; sino que se inscribe en un marco jurídico general, de amplio y reconocido contenido social, en el que la sujeción de los particulares a los reglamentos fiscales constituye el núcleo sobre el que gira todo el sistema económico y de circulación de bienes.

A mayor abundamiento, la Constitución Nacional no consagra derechos absolutos, de modo tal que los derechos y garantías que allí se reconocen, se ejercen con arreglo a las leyes que reglamentan su ejercicio, las que siendo razonables, no son susceptibles de impugnación constitucional (Fallos 314:1376).

*No se debe perder de vista que **los contribuyentes cuentan con una serie de formas que les permite hacer la carga tributaria menos gravosa**, pero ocurre que en la mayoría de estas figuras (economía de opción, planificación fiscal, abuso de formas, abuso de derecho, entre otras) **hay un hilo muy delgado para que se configure la elusión o evasión** de impuestos, provocando efectos negativos en la recaudación de los ingresos, necesarios para que cada Estado tenga la posibilidad de realizar sus objetivos, cumplir sus fines y procurar el bienestar común de una sociedad.*

Se ha dicho que “Aunque la elusión y la evasión fiscal son conceptos diferentes por definición, lo cierto es que el impacto que generan en la economía es similar. Por esta razón, algunos economistas sugieren analizar sus efectos de manera conjunta. Además, no solo por los efectos en la economía, sino también que el objetivo intrínseco de estas dos prácticas es el mismo. Tanto la evasión fiscal como la elusión fiscal buscan escapar del impacto previsto en la ley” (MARTÍNEZ DELGADO, Melisa; *Cumplimiento normativo creativo para eludir impuestos: ¿es una práctica comercial aceptable?*; LA LEY, 10/05/2019).

Las maniobras elusivas provocan generalmente una distorsión de lo que se considera el principio central de la imposición, como lo es la capacidad económica en su vertiente horizontal o de igualdad, porque cuando estos fenómenos se enquistan en los sistemas internos de cada estado, se genera un debilitamiento estructural de dicho principio. Ello así, el interés público de combatir la elusión fiscal, para que contribuyan al sostenimiento del gasto público todos los que tengan capacidad contributiva, encuentra sustento en el deber de contribuir para sufragar los gastos públicos, y en la exigencia constitucional de un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad, generalidad y solidaridad (CARRARO, L. *Il negocio in frode alla legge* Padova, Cedam, 1942, p.170).

Tulio Rosembuj entiende por elusión fiscal a la acción de esquivar la aplicación de la norma tributaria para obtener una ventaja patrimonial por parte del contribuyente que no se realizaría si no se pusieran en práctica por su parte hechos y actos jurídicos o procedimientos contractuales con la finalidad dominante de evitarla. (ROSEMBUJ, T., *El Fraude de Ley, la Simulación y el abuso de las formas en el derecho Tributario*; Ed. Marcial Pons, Madrid, 1999, p. 94 y 97). En cuanto a la potencialidad dañosa que dicha elusión proyecta sobre los sistemas tributarios, señala el mismo autor que “sin la elusión fiscal no existe riesgo sistémico para los sistemas tributarios singulares, porque su insidia impune es más peligrosa que la evasión, el delito fiscal, claramente punible” (El G20 y Tax Governance, *El Fisco*, julio 2017, <http://elfisco.com/articulos/el-g20-y-tax-governance-2>).

Ahora bien, **la elusión fiscal** ha sido considerada una categoría específica, con vigencia exclusiva en el ámbito tributario dentro del concepto genérico de Fraude de Ley. Esta es la posición de la doctrina alemana, que ha distinguido entre el género (el fraude de ley- *Gesetzesumgehung*) y la especie (la elusión tributaria- *Steuerumgehung*) y su equivalente en el derecho anglosajón es el concepto de *tax avoidance*. (CARRESQUER CLARI, M.L., *El problema del fraude a la ley en el Derecho Tributario*, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia 2002, p. 127).

Actualmente, **el estudio de aquellas maniobras y los mecanismos para erradicarlas, se ubica entre las principales preocupaciones de las administraciones tributarias a nivel mundial**, motivando con mayor frecuencia la firma, negociaciones o renegociaciones de Convenios para evitar la doble imposición y para el intercambio de información.

En ese marco, aquellos convenios no son los únicos instrumentos de los que se valen los estados para desalentar las maniobras ilegítimas, pues cada país

cuenta con su sistema normativo interno que forma un todo con aquellas normas externas, a los fines de analizar una conducta determinada en cada caso en particular, o más precisamente, cada estructura de planificación en particular.

En el año 2013, el Proyecto BEPS de la OCDE en su acción 6 abordó el abuso de los convenios tributarios y en especial, el *treaty shopping* (operaciones cuyo objetivo es reclamar los beneficios de un convenio en situaciones que no responden a la intención de las Partes). Allí se había señalado que aquellos contribuyentes que configuran estas maniobras, privan a los estados de recaudación tributaria, menoscabando su soberanía fiscal. Las iniciativas globales propuestas por la OCDE intentan encarar un trabajo conjunto de todos los países luchando contra la erosión de las bases tributarias y la deslocalización de utilidades por parte de los contribuyentes, siendo la elusión una de sus preocupaciones centrales. Un ejemplo de ello es el documento “Tackling corporate tax avoidance in a global economy: is a new approach needed?”, elaborado -hace muchos años- por la “Comisión de Asuntos Económicos” de la Cámara de los Lores, en el que se advertía sobre la problemática de la elusión en el Reino Unido, proponiendo reformas tributarias (<https://publications.parliament.uk/pa/ld201314/ldselect/ldconaf/48/4802.htm>).

El capítulo 3 del documento expone la estrategia “Nombrando y Avergonzando”, en el que se expresaba “Cuando el gobierno ve una amenaza para el interés público debido a la manipulación del marco legal y regulatorio existente, la mejor respuesta es endurecer ese marco (...) La amenaza de nombrar y avergonzar representa un riesgo para la reputación de las empresas; y por lo tanto, puede tener efecto de alentar a los directores a asegurarse de que las empresas que dirigen no estén utilizando estrategias de evasión fiscal inapropiadamente agresivas”. Inclusive, se plantea la necesidad de establecer un Código de Conducta y Reglamento para los Asesores Fiscales a los efectos de penalizar su responsabilidad cuando los tribunales descubren planificaciones fiscales agresivas que han causado daño en la recaudación del Estado Inglés. Aquella sugerencia fue concretada normativamente con la sanción de la Ley Financiera N° 2 del 2017, que penalizó la actuación de asesores y personas intervinientes que posibilitaron estructuras para la evasión o elusión de impuestos (<https://publications.parliament.uk/pa/bills/cbill/2016-2017/0156/17156.pdf>).

Las consideraciones expuestas son sólo una muestra de la complejidad de la problemática que pone en jaque a los estados de todo el mundo, con la necesidad de adoptar normas de carácter interno y externo que logren prevenir y erradicar aquellas maniobras ilegítimas que vulneran el interés público.

En el caso de autos, si bien existía dentro del marco normativo un Convenio para evitar la Doble Imposición suscrito con Austria que amparaba las operaciones del recurrente, también, como parte integrante de dicho marco, se encontraba la disposición del artículo 30 del Decreto N° 127/96 reglamentario del impuesto sobre los bienes personales, que ha creado una herramienta para detectar e impugnar las variaciones patrimoniales que los contribuyentes perfeccionan sin más razón comprobable que la sola finalidad de no pagar el tributo.

No es un dato menor el hecho de que el 26 de junio de 2008 el Gobierno Argentino denunció el convenio celebrado el 13 de septiembre de 1979 con la República de Austria, ratificado por la ley 22.589 (B.O 20/05/1982), en el marco del artículo 29 del instrumento, siendo de aplicación efectiva el cese de su vigencia el 01 de enero de 2009. Sin que sea materia de esta controversia el procedimiento seguido a tal fin, lo cierto es que el decaimiento del instrumento ha generado efectos no menores en las arcas fiscales.

Así lo ha razonado la doctrina al analizar los números que trajo como consecuencia la denuncia del Convenio: “El efecto en la recaudación de los Convenios es factible de analizarse gracias a los anuarios publicados por la AFIP. En el cuadro 2.2.1.1.10 del Anuario de Estadísticas Tributarias de AFIP del año 2010 podemos encontrar información correspondiente al período 2009, con 846.204 presentaciones de declaraciones juradas de personas físicas y sucesiones indivisas, en las que existían apenas 945 casos de exenciones con motivo de la aplicación de un tratado internacional. Esos casos representaban unos \$286 millones, que podemos suponer representan la renta neta (...) podemos hacer la comparación con el periodo 2008, último de vigencia del Convenio con Austria, que como es sabido fuera denunciado en junio de dicho año, con el efecto de pérdida de vigor a partir de 2009. En base a lo expuesto y al Cuadro 2.2.1.1.10 del Anuario de Estadísticas Tributarias de AFIP del año 2009, que ofrece los datos del periodo 2008, se observa que se presentaron 764.823 declaraciones juradas por parte de personas físicas y sucesiones indivisas. Los casos con ganancias y/o ingresos exentos por aplicación de convenios para evitar la doble imposición fueron 1349, y el importe total ascendía a \$941 millones. Como es fácil de apreciar, se produjo una fuerte caída en el monto exento en cuestión, de un 70% (...)” (GOMEZ, Claudio Javier; Otro Convenio para evitar la doble imposición que llega a su fin; Publicado en La Ley Online. Thomson Reuters, CHECKPOINT.

En este orden de ideas, **la Corte Suprema de Justicia de la Nación analizó recientemente el abuso del Convenio para Evitar la Doble Imposición suscripto con Chile**, en el caso de Fallos 344:2175 (MOLINOS RIO DE LA PLATA). Allí resolvió que, no obstante encontrarse amparada la operatoria de la empresa por el instrumento internacional, **existió un ejercicio abusivo de sus disposiciones, contradiciendo los principios internos de buena fe, abuso del derecho y razonabilidad en la interpretación de las normas**, merituando que “A la luz de los principios de derecho público reconocidos en la Constitución, surge claro que ningún tratado internacional vigente en nuestro país puede ser invocado de forma abusiva, independientemente de la consagración expresa de una cláusula antiabusiva en el texto de ese mismo tratado.

Esta postulación auto-referente que sugiere que el ‘abuso del tratado’ deba provenir inexorablemente del mismo instrumento que se califica como abusado, no solo no responde a la inserción del subsistema internacional dentro del ordenamiento jurídico argentino, sino que tampoco encuentra respuestas válidas en el derecho internacional”.

En el marco de lo razonado, corresponde arribar a la conclusión de que la norma del artículo 30 forma parte del marco jurídico plenamente aplicable que, como un canal de contención, tiende a combatir formas abusivas del derecho que no comulgan con los principios del derecho público. Ello así, cabe aseverar que se trata de una norma en concordancia con la Constitución Nacional y el espíritu de la ley del impuesto, revistiendo un carácter manifiestamente antielusivo y que fue debidamente aplicada en el caso de autos, atendiendo a las circunstancias acreditadas en el expediente.

Que en función de lo expuesto, **voto por confirmar la resolución apelada** en cuanto determina el impuesto a los bienes personales periodos fiscales 2007 y 2008, con más los intereses resarcitorios correspondientes.

A la segunda cuestión, el Dr. Pérez dijo:

Que en cuanto al fondo del asunto traído a decisión de este Tribunal, **no se comparte la solución a la que arriba el Vocal instructor.**

Que tal como lo señala el propio juez administrativo -vide hoja 2 in fine del acto determinativo- **en los años 2007 y 2008 ajustados en la resolución aquí apelada, se encontraba vigente el Convenio entre la República Argentina y la República de Austria** para evitar la doble imposición con respecto a los impuestos sobre la renta y el capital, que preveía que las rentas de títulos públicos, bonos o debentures, como así también las primas y premios vinculados con tales títulos, bonos o debentures, originados en un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante serán únicamente imponibles en el Estado mencionado en primer término (artículo 11 del Convenio aprobado por la Ley Nº 22589). Por su parte la tenencia de bonos también está exenta en virtud del artículo 22 del convenio.

Por otra parte es dable destacar que la ley del gravamen consagra un impuesto sobre los bienes personales, situados en el país y en el exterior, tomando como fecha de corte para la medición del patrimonio sujeto a impuesto y su valuación, el 31 de diciembre de cada año.

Que en nada modifica lo expuesto la norma del **artículo 30 del Decreto Reglamentario de la Ley del impuesto** que el Fisco invoca en sustento de su postura, en cuanto establece que cuando las variaciones operadas durante el año calendario en los bienes sujetos al gravamen, hicieran presumir un propósito de evasión del tributo, **la Dirección General Impositiva podrá disponer que, a los efectos de la determinación de éste, dichas variaciones se proporcionen en función del tiempo transcurrido desde que se operen estos hechos hasta el 31 de diciembre de cada año, ajustándose los importes establecidos siguiendo las normas de la ley y del propio decreto.**

En primer lugar, cabe señalar que **cualquier extensión por vía reglamentaria de los supuestos que en forma taxativa prevé la ley como hechos imponibles, se exhibe en pugna con el principio constitucional de legalidad del tributo.**

Ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones, es decir, el Congreso Nacional (en tal sentido, EVES ARGENTINA SA - CSJN - 14/10/1993). Los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas (Fallos 155:290; 248:482; 303:245; 312:912, entre otros).

El principio de legalidad o reserva de ley no es sólo una expresión jurídico formal de la tributación, sino que constituye una garantía substancial en este campo, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes. En tal sentido, este principio de raigambre constitucional abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones especiales como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir, el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones (Fallos 329:1554).

Cabe recordar que en nuestro sistema jurídico la Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras son la ley suprema de la Nación.

Que la Corte tiene dicho que las convenciones internacionales que versan sobre materia fiscal deben ser interpretadas de acuerdo a la doctrina general de hermenéutica en materia de tratados y de normas tributarias y, asimismo, estableció que en la interpretación de los tratados el análisis textual es de fundamental importancia, puesto que la letra de los tratados -en el contexto de sus términos y teniendo en cuenta su objeto y fin- determina los alcances de la norma interpretada (Fallos 340:47, considerando 12). En el caso, **las normas del Convenio no ofrecen dificultad interpretativa alguna y fuerza a concluir que Austria era el Estado contratante con potestad tributaria** en el caso.

Que asimismo, en razón de la superior jerarquía de que goza un tratado internacional frente a la ley de fuente interna, ésta puede sufrir restricciones o incluso ser invalidada si el conflicto es inconciliable, en virtud de los compromisos asumidos por la República en un convenio internacional para evitar la doble imposición fiscal (Fallos 321:1031, considerando 4º).

Ello así, debe respetarse el compromiso asumido por los Estados parte del Convenio para evitar la doble imposición, pues no corresponde a los jueces juzgar el acierto o conveniencia de las disposiciones adoptadas por los otros poderes en ejercicio de sus facultades propias, debiendo limitarse a su aplicación tal como estos las concibieron (arg. Fallos 277:25; 300:700; 340:644)

Debe destacarse que **la circunstancia de que este Tribunal Fiscal no pueda, como regla general, declarar la inconstitucionalidad de las normas no impide que pueda analizar la cuestión y formular las objeciones constitucionales que considere pertinentes** en el caso (CNCAF, Sala II, in re “Tagliaferro Susana Norma”, sentencia del 25/02/2022); para concluir resolviendo de acuerdo a las normas legales emanadas del Poder Legislativo y

supranacionales aplicables al caso, conforme la jerarquía normativa consagrada por nuestra constitución.

En consecuencia, en función de las normas de la ley del tributo y del Convenio vigentes para los períodos involucrados en autos, **corresponde revocar el acto apelado** e imponer las costas en el orden causado habida cuenta las particularidades del caso y la existencia de opiniones divergentes. ASÍ LO VOTO.

A la segunda cuestión, el Dr. Porporatto dijo:

Que **adhiero en lo sustancial a los fundamentos señalados en el voto del Dr. Magallón** respecto a la segunda cuestión, por los que concluye que **corresponde confirmar el ajuste practicado** por el Fisco Nacional en el Impuesto sobre los bienes personales.

En el presente caso, como surge del voto del vocal instructor, **la conducta reiterada del recurrente evidencia, sin acreditar otros fundamentos que los de índole tributaria, un posicionamiento al 31 de diciembre de cada año en inversiones -de rentabilidad inferior a la que se obtuvo en otros activos (Fondo JP Morgan -US-) en el resto del año que, a partir del Convenio para evitar la doble imposición celebrado oportunamente entre Argentina y Austria aplicable al caso (art. 22 inc. 4to), según el cual “el patrimonio constituido por bonos o debentures será únicamente imponible en el Estado del cual sea residente el deudor de los mismos”** hace que no se tribute el gravamen en Argentina y tampoco en Austria (no existen impuestos patrimoniales para los años considerados en el ajuste a nivel nacional), lo cual conllevaría a un supuesto de doble no imposición.

En el caso particular, **el recurrente no arrimó a las presentes actuaciones ningún tipo de evidencia que justifique cuál sería la razón de negocios que lo llevó a estas prácticas reiteradas de inversiones y desinversiones en épocas próximas al 31 de diciembre**, correspondiendo confirmar el ajuste fiscal, con costas.

Con respecto al planteo de inconstitucionalidad de la norma en controversia, adhiero en lo sustancial a los fundamentos señalados en el voto del Dr. Magallón, por los que concluye que **la norma del art. 30 del decreto reglamentario de la ley del impuesto bajo controversia, se encuentra en concordancia con la Constitución Nacional y la norma legal que reglamenta.**

A mayor abundamiento, cabe señalar que es jurisprudencia del Máximo Tribunal que, en el ejercicio de su facultad reglamentaria el Poder Ejecutivo puede apartarse de los términos de la ley siempre que las disposiciones que adopte no sean incompatibles con las de aquélla, propendan al mejor cumplimiento de los fines de la misma o constituyan medios razonables para evitar su violación y se ajusten a su espíritu (vide fallo “Sociedad Pérez y González” Fallos: 200:194).

Ello así, considero que **el citado art. 30 del decreto reglamentario de la ley de tal gravamen, a la luz de la doctrina emanada de la Corte Suprema de Justicia, resulta compatible con la letra y el espíritu de la ley, buscando el**

mismo propender a un mejor cumplimiento de la misma y evitando posibles violaciones, en un impuesto que, al ser de carácter instantáneo -por bienes existentes al 31 de diciembre de cada año- y considerando la existencia de algunos bienes exentos, **puede alentar prácticas que violen la letra y espíritu de la mencionada ley, que incluso, en una situación extrema, la podrían llegar a vaciar totalmente de contenido si se admitiera sin razones legítimas -más allá de las tributarias- pasarse íntegramente a bienes exentos al 31 de diciembre de cada año para luego de esa fecha y de manera casi inmediata tomar otra posición de activos.** Lo que propicia esta norma reglamentaria es hacer administrable el impuesto y que el cumplimiento tributario responda a razones subyacente legítimas de inversión, de negocios, etc.

Por último, tal como señala la doctrina, **la naturaleza temporal del hecho imponible no se ve alterada por la disposición del mencionado art. 30 del decreto reglamentario que concede a la Administración Federal de Ingresos Públicos la facultad de proporcionar al tiempo las variaciones ocurridas durante el año calendario en momentos distintos del 31 de diciembre.** La facultad de proporcionar en función de las variaciones patrimoniales, es sólo una herramienta concedida al fisco a efectos de posibilitarle el control de posibles maniobras elusivas del tributo (Luis O. Fernández, *Impuesto sobre los bienes personales Teoría, técnica y práctica*, 3ra edición actualizada y ampliada).

A la tercera cuestión, el Dr. Magallón dijo:

(..)

A la tercera cuestión, el Dr. Pérez dijo:

(..)

A la tercera cuestión, el Dr. Porporatto dijo:

(..)

A la cuarta cuestión, el Dr. Magallón dijo:

(..)

Que, a criterio del suscripto, resultaría consecuente con la actual estructuración del sistema represivo de la ley 11.683 que la subsunción en la figura de la defraudación quedase reservada exclusivamente para las conductas que claramente traduzcan o denoten una mayor peligrosidad y sofisticación en los medios comisivos del ilícito. **La idoneidad del ardid o de la maniobra** que despliega el sujeto activo con el deliberado objeto de ocultar su incursión en la hipótesis de incidencia o la existencia de una concreta capacidad contributiva e inducir al Fisco a error respecto de ello, no podría dejar de ser considerado un elemento indispensable en la configuración del tipo infraccional que nos ocupa, pues ese dato de la realidad -junto a otros, que poco a poco e inconvenientemente el legislador pareciera querer ir dejando de lado- no haría más que redundar en una indebida asimilación de esta figura con la de la omisión del artículo 45.

Que a la luz de la doctrina expuesta, **no se advierte en el caso la disconformidad manifiesta con las normas tributarias** en el actuar de la recurrente. Que las presunciones de dolo utilizadas por el Organismo Fiscal no se encuentran debidamente activadas, toda vez que en su apreciación se aparta objetivamente de los hechos del caso. **No advirtiéndose la conducta dolosa**

que pretende el Fisco, **así como tampoco un error cuyo carácter de excusable** permita excluir la responsabilidad del apelante -teniendo en cuenta que efectivamente ha existido impuesto dejado de ingresar-, **corresponde reencuadrar la conducta de la actora en el tipo infraccional del art. 45** de la ley de rito.

A la cuarta cuestión, el Dr. Pérez dijo:

(..)

A la cuarta cuestión, el Dr. Porporatto dijo:

Con relación a la aplicación de la multa en la resolución que se apela, adhiero al voto del Dr. Magallón en cuanto **corresponde reencuadrar la conducta en el tipo infraccional del art. 45** de la ley 11.683 graduándola en el mínimo legal de la escala. Costas en el orden causado.

Por ello, **por voto de la mayoría SE RESUELVE:**

I.- Confirmar la resolución apelada con respecto al impuesto determinado y los intereses resarcitorios, con costas al apelante.

III.- Reencuadrar la conducta de la actora en el tipo infraccional del art. 45 de la ley de rito respecto de la multa aplicada, graduándose la misma en el mínimo legal de la escala, imponiéndose las costas a la parte actora en lo que se confirma y por su orden en lo que se revoca”.

=====

VALUACION DE BIENES SITUADOS EN EL EXTERIOR

Art. 23 de la ley de impuesto sobre los bienes personales

Valuacion de bienes situados en el exterior

INMUEBLES, AUTOMOTORES, ETC.

Art. 23 inciso a) de la ley

a) Inmuebles, automotores, aeronaves, naves, yates y similares, bienes inmateriales y los demás bienes no incluidos en los incisos siguientes:

A su **valor de plaza en el exterior al 31 de diciembre** de cada año.

DEFINICION DE VALOR DE PLAZA (PRECIO DE VENTA EN EL EXTERIOR)

Art. 25 del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

Se entenderá que constituye valor de plaza, **el precio que se obtendría en el mercado en caso de venta del bien** que se valúa, en condiciones normales de venta.

A tales efectos se considerarán constancias suficientes las certificaciones extendidas en el país extranjero por los correspondientes organismos de aplicación o por los profesionales habilitados para ello en dicho país.

En todos los casos será indispensable la pertinente legalización por la autoridad consular argentina.

CREDITOS, DEPOSITOS Y MONEDA EXTRANJERA

Art. 23 inciso b) de la ley

b) Los créditos, depósitos y existencia de moneda extranjera, incluidos los intereses de ajustes devengados al 31 de diciembre de cada año:

A su valor a esa fecha.

TITULOS CON COTIZACION

Art. 23 inciso c) de la ley

c) Los títulos valores que se coticen en bolsas o mercados del exterior:

Al último **valor de cotización al 31 de diciembre** de cada año.

TITULOS SIN COTIZACION

Art. 23 inciso c') de la ley

c.1) Los títulos valores que no coticen en bolsas o mercados del exterior:

Será de aplicación el tercer párrafo del inciso h) del artículo 22.

Es decir: Cuando se trate de acciones se imputarán al valor patrimonial proporcional que surja del último balance cerrado al 31 de diciembre del ejercicio que se liquida.

La reglamentación fijará la forma de computar los aumentos y/o disminuciones de capital que se hubieran producido entre la fecha de cierre de la sociedad emisora y el 31 de diciembre del año respectivo.

En aquellos casos en que los mencionados títulos valores correspondan a sociedades radicadas o constituidas en países que no apliquen un régimen de nominatividad de acciones el valor declarado deberá ser respaldado mediante la presentación del respectivo balance patrimonial.

De no cumplirse con el requisito previsto en el párrafo anterior dicha tenencia quedará sujeta al régimen de liquidación del impuesto previsto en el artículo 26, siendo de aplicación para estos casos lo dispuesto en el noveno párrafo de la mencionada norma y resultando responsable de su ingreso el titular de los referidos bienes.

FIDEICOMISOS FINANCIEROS Y FONDOS COMUNES DE INVERSION

Art. 23 inciso d) de la ley

d) Los bienes a que se refieren el inciso i) e i.1 y el agregado a continuación de dicho inciso del artículo 22, en el caso de fideicomisos y fondos comunes de inversión constituidos en el exterior:

Por aplicación de dichas normas.

No obstante si las valuaciones resultantes fueran inferiores al valor de plaza de los bienes, deberá tomarse este último.

CONVERSION A MONEDA NACIONAL

Para la conversión a moneda nacional de los importes en moneda extranjera de los bienes que aluden los incisos anteriores se aplicará el valor de cotización, tipo comprador, del Banco de la Nación Argentina de la moneda extranjera de que se trate al último día hábil anterior al 31 de diciembre de cada año.

Jurisprudencia sobre tenencia de bienes en el exterior

Monard Christine TFN Sala A del 21.09.2023

El TFN confirma la determinación de oficio.

Impuesto sobre los bienes personales 2016 y 2017.

Cuenta bancaria en Bélgica.

Intercambio de información entre Bélgica y Argentina.

El 29/05/2001 se realizó una donación entre el Sr. Rend Monad (donante) y la Sra. Christine Monad (donataria) con la intervención de la Sra. Magdalena Marien (cónyuge interviniente).

El padre falleció el 03.09.2013.

La madre falleció el 05.11.2020.

La fiscalización solicitó tres aclaraciones:

-Si los fondos fueron declarados por sus padres en Bélgica.

-Si la donación se realizó con reserva de usufructo.

-Que explique los motivos por los cuales figura como única titular de la cuenta bancaria.

Información recibida de Bélgica:

El 24 de agosto de 2021, a través de la División de Intercambio de Información Tributaria, se recibe información proveniente de las autoridades competentes de Bélgica:

-Una nota que informa que la titular de la cuenta es la señora Christine Monard y la misma posee moneda en especie y títulos.

-La documentación de apertura de la cuenta, con fecha 14/03/2012, en donde se indica como única titular a Christine Monard.

-El origen de los fondos se indica como una transferencia por un monto de EUROS OCHOCIENTOS MIL (E 800.000), y que el origen de ese dinero es de una donación en su carácter de hija del donante de agosto de 2001.

-Se encuentra solamente la firma de Christine Monard como única titular de dicha cuenta.

-Al 31/12/2016 la cuenta bancaria poseía un saldo de EUROS (E 1.063.081,99) y al 31/12/2017 de EUROS (E 1.165.419,52).

Existe grave contradicción entre lo que la Sra. Christine Monard declara en la causa y lo que resulta de la documental que acompaña.

Tanto en la instancia administrativa como ante el TFN manifiesta que solamente dispondrá de los fondos de las cuentas cuando ambos padres fallezcan.

De los instrumentos que acompaña surge a todas luces que la disposición de los fondos se efectiviza desde el momento en el que el donante - su padre - fallezca, situación que ocurrió el 03/09/2013.

Teniendo en cuenta la prueba documental, cabe concluir que la cuenta bancaria resultó de exclusivo uso y titularidad de la Sra. Christine Monard desde el 03/09/2013, fecha en la que falleció su padre, por lo que se puede deducir que desde ese momento tenía el usufructo de todos los fondos y títulos depositados en la cuenta.

“El Dr. Martín dijo:

*I.- Que mediante RE-2022-86515518-APN-SGAI#TFN Chistine Julia Edmond Magda Marie Monard (de aquí en más Christine Monard) interpone recurso de apelación contra la Resolución N°174/2022 DO (DV RRMP) de fecha 28 de Julio de 2022 dictada por la Jefa de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mar del Plata de la A.F.I.P.- Dirección General Impositiva, por la que se determinó de oficio la materia imponible en el **Impuesto sobre los Bienes Personales**, el impuesto determinado y el saldo a ingresar de la contribuyente por los **periodos fiscales 2016 y 2017**, con más intereses resarcitorios. Que además, se aplicó una multa por los periodos fiscales mencionados graduada en tres (3) tantos el tributo evadido, encuadrada en los arts. 46 y 47 incs. a), b) y c) de la ley N° 11.683 (t.o en 1998 y sus modificaciones).*

*Señala que la fiscalización toma como punto de partida para su pretensión fiscal el **Acuerdo Multilateral de Autoridades Competentes sobre Cuentas Financieras de Sujetos No Residentes** considerando que **posee una cuenta bancaria en la entidad BANK DEGROOF PETERCAM S.A. en Bélgica** identificada como 676-217-24 IBAN 8E8167621, con saldo al 31/12/2016. **Manifiesta que esos fondos eran de propiedad de su madre la Sra.***

Magdalena Marien, lo que se encuentra probado en un contrato que acompaña, **hasta tanto ella falleciera.**

Sostiene que el organismo fiscal viola las reglas del debido proceso y se aparta de la verdad jurídica argumentando la falta de la debida traducción de los documentos extranjeros que se acompañan.

Afirma que no posee el usufructo de los fondos de la cuenta mencionada por lo que la resolución dictada carece de fundamentos.

Agrega que aportó el contrato de matrimonio modificado suscripto por sus padres en el cual consta en el punto II la **PRIVACION DEL DERECHO DE LOS DESCENDIENTES DE PEDIR LA CONVERSION DEL USUFRUCTO** y el contrato de donación de su padre a su favor donde se establece que no podrá retirar títulos ni fondos antes del fallecimiento de los donantes. Es decir, que los bienes donados están regidos por el contrato de matrimonio conforme la ley de Bélgica y no se pueden disponer hasta el fallecimiento de ambos esposos.

Explica que **con fecha 05/11/2020 su madre fallece**, por lo que en dicho alto procedió a declarar y tributar los fondos en las cuentas.

Manifiesta que la resolución resulta infundada, apartada de la realidad, violatoria del principio del debido proceso adjetivo, de oficialidad y de la verdad material entre otras cuestiones.

Que la sanción que se le pretende aplicar carece de sustento fáctico y juicio, por lo que solicita se deje sin efecto.

Finalmente ofrece prueba documental, informativa y pericial contable. Hace reserva del caso federal y pide por los argumentos que manifiesta se dictó sentencia revocando la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

II.- Mediante IF-2022-112654057-APN-DTUDJGM el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso deducido.

En primer término, señala, que la resolución dictada por el Juez Administrativo competente, es un acto administrativo que goza de legalidad y que se han observado en todo momento las disposiciones previstas por la ley N° 11.683 en cuanto se refieren al procedimiento por lo que la resolución apelada resulta legítima.

Destaca que basa la pretensión fiscal en la **información obtenida en el marco del Acuerdo Multilateral de Autoridades Competentes sobre Cuentas Financieras de Sujetos No Residentes (MCAA CRS)** y en el marco del **"Convenio para evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Capital"** que el Reino de Bélgica y la República Argentina han suscrito, aprobado por la Ley N° 24.850.

Explica que obtuvo un indicio relevante a raíz del intercambio de información convenido en el marco del acuerdo, para luego desplegar las facultades que le

son propias (conforme arts. 33 a 35 de la Ley N° 11.683). De esta manera obtuvo legítimamente la información que le dio el grado de certeza necesario para el inicio del procedimiento de determinación.

Alega que la contribuyente aportó prueba que no cumple con los recaudos legales para su interpretación y análisis, ya que fue presentada en idioma extranjero y proveniente de otra jurisdicción, para lo que resulta necesario según la legislación vigente, su legalización y traducción efectuada por traductor público matriculado.

Considera más que zanjada la cuestión debatida en base a la prueba aportada por el Reino de Bélgica, en la que consta la apertura de una cuenta bancaria y detalle de movimientos de la misma cuya titularidad responde únicamente a la contribuyente.

Sobre los intereses resarcitorios, pide que sean confirmados debido a que fueron liquidados en conformidad con el art. 37 de la ley de procedimiento fiscal.

Por los argumentos que desarrolla, pide que se confine la multa impuesta y peticiona que oportunamente se dicte sentencia rechazando el recurso, con costas. Hace reserva del caso federal.

III.- A través de la PV-2023-59522353-APN-VOCXII#TEN y conforme las probanzas ofrecidas por la recurrente, la oposición formulada al respecto por el ente fiscal y habida cuenta de la existencia de hechos controvertidos y discrepancia respecto de la pertinencia y viabilidad de las medidas probatorias **se citó a las partes a una audiencia preliminar de prueba.**

Que mediante PV-2023-67424136-APN-VOCXII#TFN se encuentra agregada el acta por la cual se dejó constancia que **la actora no concurrió a la misma**, habiendo asistido únicamente el representante fiscal. Que entonces se tuvieron per hechos articulados conducentes a la decisión de la controversia, aquellos invocados per las partes en sus escritos de demanda y contestación.

Que en consecuencia, a través de la PV-2023-80544755-APN-VOCXII#TFN **se intime a las partes para que acompañen el certificado de defunción del padre** de la recurrente o bien manifiesten el lugar y fecha de su defunción. Asimismo se intima al Fisco Nacional a que añada la fs. 35 -de los antecedentes administrativos del cuerpo auxiliar de "Fiscalidad Internacional"- de manera legible.

Que mediante IF-2023-87283314-APN-DTD#IGM **la actora adjunta el acta de defunción de su padre**, el Sr. Rene Jean Gustave Robert Monad, **con fecha 03/09/2013**. A su turno, el organismo fiscal manifiesta por IF-2023- 90472593-APN-DTD#JGM la misma fecha de defunción y acompaña lo solicitado en la intimación cursada.

IV.- A PV-2023-92487006-APN-VOCXINTFN se elevan los autos a conocimiento de la Sala "D" y mediante IF2023-109745517-APN-VOCXII#TFN se ponen los autos para dictar sentencia.

ANALISIS DEL TFN

V.- Que ello así, cabe establecer si la resolución apelada se ajusta a derecho.

Que la Sra. Christine Monard se encuentra inscrita en los rubros: "SERVICIOS EMPRESARIALES N.C.P." código CIU: 829900 y "ENSEÑANZA DE IDIOMAS" código CHU: 854910, según nomenclador de actividades vigentes, posee alta en el Impuesto sobre los Bienes Personales desde septiembre de 1996 y registra presentación de las declaraciones juradas de los periodos fiscales 2016 y 2017 de dicho tributo.

Que las presentes actuaciones reconocen origen en la información proporcionada en el marco del Acuerdo Multilateral de Autoridades Competentes sobre Cuentas Financieras de Sujetos No Residentes (MCAA CRS) donde se informó que la contribuyente **posee cuenta bancaria en la entidad BANK DEGROOF PETERCAM S.A en Bélgica, siendo identificada como: 676-2174701-24 IRAN BE8170124, con saldo al 31/12/2016, pero que no se encuentra incluida en el rubro bienes en el exterior en sus declaraciones juradas del Impuesto sobre los Bienes Personales.**

Que en la fiscalización electrónica N° 0350002020023607207 se le comunicó el inicio de la 01 1.865.190 abarcando el impuesto citado per los periodos fiscales 2016 y 2017. Que acto seguido, el 10/06/2020 **Christine Monard informó que** "...Respecto de las cuentas Nro. 676-2174701-24 y Nro. BE70124 tipo moneda EURO mantenidas en la entidad financiera BANK DEGROOF PETERCAM SA radicada en Bélgica, manifiesto que **la totalidad de los fondos que hubieran habido o existen a la fecha son de propiedad de mi madre** Sm. Magdalena Marien residente y de nacionalidad belga. Tales sumas son fruto del producido del trabajo de mi padre y de mi madre, Sr. Rene Monand, también ciudadano belga. Sin embargo, insisto, no resultan de mi propiedad ni tengo sobre ellos poder alguno de administración y/o disposición, hecho que se advierte atento que no he derivado ni transferido suma alguna a ml favor. La situación descripta se modificara solo a partir del momento de acontecer los cargos impuestos a la entidad financiera que consisten en el fallecimiento de mis padres...".

Que el 18 de junio de 2020, la contribuyente amplía su anterior presentación, y expresa que viene a acreditar con documentación e información lo expuesto acerca de que **el dinero obrante en las cuentas bancarias resulta de propiedad exclusiva y Única de su madre, y su indisponibilidad perdurara hasta el momento que ambos padres hayan fallecido.** Manifiesta que tal situación surge del **contrato de matrimonio modificado el 10 de abril de 2001** suscripto por ellos y del **contrato de donación de su padre a su favor del 29 de mayo de 2001** donde en su cláusula 4° bajo el título "INDISPONIBILIDAD DE LOS HABERES" expresa que se no podrá retirar títulos ni fondos antes del fallecimiento de los donantes.

LA FISCALIZACION SOLICITO ACLARACIONES:

-SI LOS FONDOS FUERON DECLARADOS POR SUS PADRES EN BELGICA

-SI LA DONACION SE REALIZO CON RESERVA DE USUFRUCTO

-EXPLIQUE LOS MOTIVOS POR LOS CUALES FIGURA COMO UNICA TITULAR DE LA CUENTA BANCARIA

Dicho esto, **la fiscalización solicitó a la contribuyente** que aporte la traducción al idioma español de la documental que cita la que deben, además, ser efectuada por inductor oficial debidamente matriculado. Asimismo, se le requirió: 1) que **aporte constancia documentada que avale que esos fondos son declarados por sus padres ante el Fisco de Bélgica;** 2) que **aclare por escrito si la donación realizada por sus padres ha sido efectuada con reserva de usufructo** y 3) que **explique por escrito los motivos por los cuales figura únicamente ella como titular de los fondos en la entidad bancaria BANK DEGROOF PETERCAM SA.** Que la contribuyente presentó copias simples de los escritos de traducción pero sin tener en cuenta la normativa para la validez de las mismas. Por otro lado, no cumplió con el resto de los otros requerimientos.

Que luego se le pidió que respecto de las cuentas mencionadas, aporte copia de Los extractos bancarios con detalle de los movimientos desde su apertura a la fecha e informe los saldos al 31/12/2016 y al 31/12/2017. Por su parte con relación al Contrato de Donación, donde se detalla la transferencia de haberes - mitad de títulos y efectivo que el padre le donó el 29/05/2001 a su cuenta N° 969/0072801/72 abierta con la BANQUE DEWAAY SA, que si dichos fondos son los mismo que obran las cuentas abiertas a nombre de Christine Monard, aporte la documentación que acredite la transferencia de esos fondos y la fecha en que se produjo la misma ya que los fondos han sido informados por la entidad BANK DEGROOF PETERCAM S.A. De no ser los mismos fondos que están acreditados en la cuentas BANK DEGROOF PETERCAM SA radicada en BELGICA-BE que manifiesta haber recibido en donación, que indique el origen de los mismos. Por último, aporte los contratos de Matrimonio Modificado y Reconocimiento de Donación que dieron origen a los fondos transferidos a su cuenta del BANK DEGROOF PETERCAM SA debidamente legalizada y apostillada conforme a los Tratados o Convenios Internacionales. Que la contribuyente no dio cumplimiento a este requerimiento.

Posteriormente, el 26/08/2020 la Sra. Christine Monard aporta una carta de su madre en idioma francés y español (sin consigna de haber sido efectuado por traductor) y el 29 de marzo de 2021 adjunta certificado de su defunción con fecha 05/11/2020 manifestando que Los fondos de las cuentas bancarias debatidas son propios a partir de allí y, por lo que procederá a liquidar los impuestos correspondientes. En consecuencia, presentó la declaración jurada del Impuesto sobre los Bienes Personales del periodo fiscal 2020, incluyendo el saldo de la cuenta bancaria del exterior cuestionada en autos.

Que en el marco de la fiscalización llevada a cabo, y por -aplicación del "Convenio para evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Capital" que el Reino de Bélgica y la República Argentina han suscripto, aprobado por la Ley N° 24850, el 13/05/2021, se solicitaron al Reino de Bélgica, los movimientos en los periodos fiscales 2016

y 2017, de las cuentas bancarias BANK DEGROOF PETERCAM SA N° 4701-24 con saldo al 31-12-2017 por Euros 941.954,16 y N° BE81676217470124 con saldos al 31-12-2017 por Euros 223.465,36 a nombre de Christine Julia Edmond Magda Marie MONARD.

INFORMACION RECIBIDA DE BELGICA

Que el 24 de agosto de 2021, a través de la División de Intercambio de Información Tributaria, y por medio del IF-2021-00961709-AFIP-DVINIT#SDGFIS, **se recibe información proveniente de las autoridades competentes de Bélgica**. (fs. 3 a 38 cpo. auxiliar "Fiscalidad Internacional) de la que se destaca:

- **Una nota que informa que la titular de la cuenta BE470124 (676-2174701-24) es la señora Christine Monard** y la misma posee moneda en especie y títulos.
- **La documentación de apertura de la cuenta BE470124 (676-2174701-24), con fecha 14/03/2012, en donde se indica como única titular a Christine Monard. El origen de los fondos se indica como una transferencia del "DEGROOF" per un monto de EUROS OCHOCIENTOS MIL (E 800.000), y que el origen de ese dinero es de una donación en su carácter de hija del donante de agosto de 2001. Se encuentra solamente la firma de Christine Monard como única titular de dicha cuenta.**
- Los reportes de la cuenta 13E470124 (676-2174701-24) al 31/12/2016 y al 31/12/2017 donde consta la evolución del portafolio de inversiones y moneda corriente; la performance del portafolio de inversiones; comparación de la rentabilidad del portafolio; las operaciones llevadas a cabo en el portafolio; comparación con otras zonas geográficas y per actividad; posiciones del portafolio de inversión y anexo.

Que se verifica que al 31/12/2016, la cuenta bancaria BE70124 (676-2174701-24) poseía un saldo de EUROS (E 1.063.081,99) y al 31/12/2017 de EUROS (E 1.165.419,52) y que no se encuentra declarada por la contribuyente en las declaraciones juradas sobre los Bienes Personales de 2016 y 2017.

ANALISIS DE LA PRUEBA DOCUMENTAL

VI.- Que cabe efectuar en esta instancia un **análisis de la prueba documental** agregada y cuestionada en autos.

Que si bien no existió apertura a prueba, si existió una citación a audiencia entendiéndose que los hechos alegados por las partes efectivamente podrían resultar controvertidos. Que ante la ausencia de la actora a la misma, lo que evidenció una falta de interés en la prueba que ofreció, la audiencia se dio por cerrada sin más trámite que el administrativo. Sin embargo, esta Vocalía profundiza el tema debatido entendiéndose que uno de los puntos clave versaba sobre la fecha de defunción del padre de la contribuyente. En consecuencia, se

intimó a las partes a quo informen ese date, lo quo dio por resultado que **el Sr. Rene Monard falleció el 03/09/2013.**

Resulta de gran relevancia el análisis de los siguientes instrumentos aportados a la causa: (obrantes en los aa IF2022-112654677-APN-DTMGM)

- Contrato de Matrimonio modificado.
- Pacto adjunto
- Reconocimiento de Donación.
- Carta de la Sra. Magdalena Marion a la AFIP-DGI Argentina.

CONTRATO DE MATRIMONIO

Las cláusulas más relevantes del **Contrato de matrimonio** modificado son: (fs. 59 a 62 de los aa) con fecha 10/04/2001 comparecen ante escribano el Sr. Rend Monard (padre de Christine Monard), y la Sra. Magdalena Marien (madre de Christine Monard). En lo quo aquí interesa, exponen previamente quo se casaron el 31/05/1954 bajo el régimen de la "COMUNIDAD DE BIENES GANANCIALES". Quo modificaron el art. 4 de su contrato matrimonial para aumentar los derechos del cónyuge sobreviviente. Quo tuvieron tres hijos: Robert Bob Monard, Christine Monard y Philippe Monard. Quo en dicha modificación acordaron quo el cónyuge sobreviviente adquiera solamente respecto de los BIENES COMUNES: una mitad en plena propiedad y una mitad en usufructo; y respecto de los BIENES PROPIOS DEL PREMORIENTE: usufructo total.

RECONOCIMIENTO DE DONACION

Las cláusulas más destacadas del Pacto adjunto - **Reconocimiento de donación** son: (fs. 63 a 67 de los aa) quo **con fecha 29/05/2001 se realizó una donación entre el Sr. Rend Monard (donante) y la Sra. Christine Monard (donataria) con la intervención de la Sra. Magdalena Marien (cónyuge interviniente)**. Que entonces, el urea) donante transfirió (con reserva a su beneficio de retomo convencional en caso de fallecimiento de la donataria) a la cuenta de la Sra. Christine Monard - quien acepte - la mitad de los títulos y efectivo. Quo reconoce haber recibido esos fondos en su cuenta abierta con la Banque Dewaay S.A. y se obliga a dejar al donante retirar cada año hasta el fin de su vida y por primera vez el 01/01/2002, una suma equivalente al 2,5% de lo que haya al 31/12 del silo anterior sobre la cuenta de la donataria o cualquier otra cuenta que La reemplace o sobre el capital de la donataria. Al fallecimiento del donante, las rentas que no fueron pagadas no serán más exigidas. Que para garantizar el pago y coma deber de la donataria, esta acepta no retirar títulos ni fondos recibidos antes del fallecimiento del donante.

CARTA DE LA SEÑORA MAGDALENA MARIEN A LA AFIP

Que en su carta a la AFIP (fs. 77 aa IF-2022-112654677-APN-DTD#JGM), la Sra. Magdalena Marien expresa que conforme su voluntad conyugal y el contrato de matrimonio modificado suscrito el 10/04/2001, dispuso junta a su esposo privar a sus descendientes del usufructo de los bienes transferidos. Que posteriormente, con fecha 29/05/2001, deciden transmitir fondos y títulos a la

custodia de su hija Christine Monard. Que dichos fondos son los que obran en las cuentas que se debaten en autos. Que la plena disposición sólo transmite en caso de fallecimiento de la parte donante. Que los fondos e inversiones transferidos obrantes en las cuentas descritas o donde en el futuro se destinen, no son propiedad de nuestra hija hasta tanto se cumpla la causal de cese de Indisponibilidad de los haberes cual es el fallecimiento de la parte donante, conforme las normas del Reino de Bélgica.

Con relación al alcance del **contrato de matrimonio** modificado cabe resaltar que el convenio se refiere al destino de los bienes propios y comunes que adquiere el cónyuge sobreviviente, en caso de fallecimiento del otro. Respecto de los demás bienes toma el 50% que le pertenece y sobre el 50% restante mantiene el usufructo en detrimento de sus hijos. Ahora bien, al momento del fallecimiento del Sr. Monard, los bienes donados a su hija (saldos en cuentas) ya no formaban parte de su haber, solo le pertenecía un derecho de usufructo que según el contrato de donación se agote el mismo día del deceso y por ende no se encuentra previsto en la documentación analizada que ese usufructo pasara a favor de la Sra. Marien (madre) luego del deceso del único donante. Por el contrario, el contrato de donación brinda pautas concretas sobre el destino de los bienes en caso de fallecimiento.

Que las manifestaciones plasmadas por la Sra. Monard en los presentes autos, coma también los documentos acompañados, fueron tomados como válidos para la resolución de la causa, a pesar de que el Fisco Nacional en todo momento manifestó que carecían de valor probatorio al no cumplir con los recaudos legales para interpretarlos y analizarlos. Así las cosas, la recurrente tuvo oportunidad de salvar dicha situación en el marco del procedimiento y no lo hizo. Que también tuvo la oportunidad de asistir a la citación de audiencia previa de prueba y tampoco concurrió.

GRAVE CONTRADICCION ENTRE LO QUE DECLARA CHRISTINE MONARD Y LA PRUEBA DOCUMENTAL

Por otro lado, **hay que remarcar la grave contradicción que existe entre lo que la Sra. Christine Monard declara en la causa y lo que resulta de la documental que acompaña.** Que tanto en la instancia administrativa coma ante este Tribunal manifiesta que solamente dispondrá de los fondos de las cuentas cuando ambos padres fallezcan, mientras que como ya se ha descrito, **de los instrumentos que acompaña surge a todas luces que la disposición de los fondos se efectiviza desde el momento en el que el donante - su padre - fallezca, situación que ocurrió el 03/09/2013.**

Que las circunstancias descritas hacen aplicable el criterio según el cual, cuando las manifestaciones de los contribuyentes o responsables no se hallan respaldadas por pruebas categóricas, las estimaciones de oficio gozan en principio de legitimidad e incumbe a quienes las impugna la demostración intergiversable de los hechos.

Que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido que las exigencias derivadas del art. 377 del C.P.C.C.N. deben ser interpretadas en armonía can la

presunción de legitimidad del acto administrativo de determinación de oficio, a fin de que el Estado no termine obligado a demostrar, en cada caso, la veracidad de los hechos en los que se asienta, cuando, por el contrario, es el interesado el que debe alegar y probar su nulidad en juicio (Fallos 218:312, 294:69 y 328:53).

Como corolario de lo expuesto y teniendo en cuenta la prueba documental aportada en el marco de la causa, **cabe concluir que la cuenta bancaria BE470124 (676-2174701-24) resultó de exclusivo uso y titularidad de la Sra. Christine Monard desde el 03/09/2013, fecha en la que falleció su padre, por lo que se puede deducir que desde ese momento tenía el usufructo de todos los fondos y títulos depositados en la cuenta.** Quo se puede observar (fs. 35 de los aa) un cuadro donde obran los movimientos desde noviembre de 2016 a diciembre de 2017 de las transferencias desde esa cuenta a otra cuenta bancaria a nombre de Magdalena Marion, madre de la contribuyente y compra de títulos.

No obra ninguna prueba que demuestre que el manejo y disposición de fondos estuviera autorizado por la supuesta titular (Sra. Marion) del usufructo, que se pretende hacer valor, hecho que pudo haber puesto en duda el alcance del contrato respecto del ejercicio de los efectivos derechos y obligaciones. Queda así plasmado que **las decisiones adoptadas sobre las cuentas han sido únicamente por parte de la Sra. Christine Monard**, quien desde el deceso de su padre debió haber incluido en sus declaraciones juradas del Impuesto sobre los Bienes Personales el rubro de bienes en el exterior y no como lo manifestó desde el af10 2020 en el que falleció su madre. En ese sentido, corresponde confirmar el cargo efectuado por el organismo fiscal, con costas.

(..)

IX.-Por todo lo expuesto, voto por **confirmar la resolución apelada** en todas sus partes, con costas.

Las Dras. Gómez y O'Donnell dijeron:

Que adhieren al voto del Vocal Instructor.

Que en virtud de los votos efectuados, **SE RESUELVE:**

1) Confirmar la resolución apelada en todas sus partes”.

Jurisprudencia sobre planificación fiscal internacional

Praxair Argentina SRL CNACAF Sala III del 21.09.2023

Planificación fiscal internacional

Impuesto sobre los bienes personales

El TFN confirmó la determinación de oficio

Sociedades unipersonales constituidas en España

Que habían optado por acogerse al régimen especial de entidades de tenencias de valores extranjeros (EFTVE)

Se genera una situación de doble no imposición

Argentina no podía gravar las tenencias accionarias
El convenio le asignaba potestad tributaria exclusiva a España
España no gravaba la tenencia accionaria de esas sociedades
Principio e buena fe
Principio de la realidad económica
La CNACAF confirmó la sentencia del TFN
CSJN Molinos Rio de la Plata SA del 02.09.2021
Deber de los jueces de respetar los fallos de la CSJN
Supuesto de abuso de tratado
Incorporación del art. 25.1 en la ley de impuesto sobre los bienes personales
Las acciones se transfirieron sin costo alguno
No se demostraron razones de índole económica, comercial y/o industrial que justifique la transferencia de las acciones
La constitución de las firmas españolas tuvo por finalidad obtener los beneficios del convenio de doble imposición

SENTENCIA DEL TFN

*“I. Que a fs. 119/130 el Tribunal Fiscal de la Nación -TFN-, Sala D, resolvió confirmar en su totalidad la Resolución AFIP- DGI N° 264/15 (DV DEOB), a través de la cual se había **determinado de oficio la obligación tributaria de la actora frente al Impuesto a los Bienes Personales (en adelante IBP), correspondiente a los períodos fiscales 2008 al 2011, con más intereses resarcitorios, con costas.***

(..)

Posteriormente, luego de formular una reseña de los fundamentos principales que estructuran el acto impugnado y los argumentos del recurso que había presentado la contribuyente, así como también de ciertos extremos fácticos destacados por su relevancia y la normativa aplicable, aclaró la situación societaria del Grupo Praxair, originalmente fundado en los Estados Unidos de Norteamérica, indicando que éste se encontraba integrado por sociedades que operaban en más de treinta países y su principal actividad era la comercialización de gases atmosféricos y procesados, además de recubrimientos de alto rendimiento y servicios vinculados a las industrias metalúrgica, energética y química, entre otras.

*Desde otra perspectiva, expresó que toda empresa tiene derecho a proyectar sus actividades comerciales, procurando minimizar la carga tributaria -derivada del ejercicio de una actividad mercantil o la tenencia de un patrimonio-, mediante la elección de la vía de acción más eficiente entre todas las alternativas legales posibles, y en tal sentido, se ha definido a la **planificación fiscal internacional** como la reflexión y cálculo de antemano para **optimizar la utilización de la normativa reguladora de los impuestos con que se gravan operaciones que se realizan en el exterior de un país, dentro de la legalidad y con la finalidad de que la carga tributaria sea la menor posible.***

Por otra parte, puntualizó también que no se encuentra controvertido en autos que tanto Praxair Sudamérica S.L. como Praxair Holding Latinoamérica S.L.

resultaban **sociedades unipersonales constituidas en España, que habían optado por acogerse al régimen especial de entidades de tenencias de valores extranjeros (EFTVE)** y constituía su objeto social la suscripción, adquisición, tenencia y venta de acciones, participaciones y obligaciones de sociedades de todas clases, activos financieros y títulos valores.

Respecto a los beneficios que otorgaba el régimen impositivo español a este tipo de sociedades, apuntó que **se generaba una situación de “doble no imposición”**, toda vez que **Argentina no podía gravar las tenencias accionarias -por imperio del Convenio de Doble Imposición (en adelante CDI)-, mientras que dicho instrumento internacional le atribuía potestad tributaria exclusiva a España, país que, a su vez, no gravaba la tenencia accionaria de sociedades creadas en su territorio y adheridas al régimen especial de entidades de tenencias de valores extranjeros, siempre que las mismas provinieran de tenencias de participaciones o acciones de sociedades constituidas fuera de su territorio.**

ART. 22 DEL CONVENIO CON ESPAÑA

PRINCIPIO DE BUENA FE

En efecto, puntualizó que el convenio de Doble Imposición celebrado con España (aprobado mediante la Ley Nº 24.258), aplicable a los períodos fiscales determinados por el fisco, en el apartado 4º de su artículo 22 establecía que el patrimonio constituido por acciones o participaciones en el capital o patrimonio de una sociedad “sólo puede someterse a imposición en el Estado Contratante del que su titular sea residente”. Sin embargo, remarcó que no podía dejarse de lado el **principio de buena fe** -recogido en el artículo 31.1, de la Sección Tercera, de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969- a la hora de interpretar los convenios bajo análisis.

PRINCIPIO DE LA REALIDAD ECONOMICA

En base a dicho principio, estimó que debían existir motivos razonables para llevar a cabo el hecho económico para lo cual la sociedad debiera tener actividad empresarial y, no que su único propósito fuera el disfrute de los beneficios del Convenio en cuestión. Por esta razón, luego de enfatizar que dicho acuerdo no había previsto - entre sus cláusulas- normas antiabusivas en materia de impuestos patrimoniales; como resulta ser el IBP, estimó que correspondía aplicar la normativa interna para evitar el aprovechamiento impropio de las ventajas del Convenio de marras. Merced a esto, resultaba razonable acudir al **principio de la realidad económica**, plasmado en el artículo 2º de la ley de procedimiento tributario, el cual permite prescindir de la estructura jurídica de un acto para adecuarlo a la intención económica y efectiva del contribuyente.

No obstante lo cual, indicó que los beneficios del Convenio de Doble Imposición con España no podrían negarse, en autos, si se hubiera demostrado que la tenencia accionaria de parte de las sociedades españolas respondía a razones económicas, comerciales y/o industriales y no -como lo había sostenido el Fisco-

al sólo efecto de hacer prevalecer las disposiciones del Convenio Tributario con un fin exclusivamente fiscal, el cual sería exonerarse de la carga tributaria.

De esta manera, luego de haber analizado la prueba producida, **el Tribunal concluyó** que no surgían razones valederas de índole económica, comercial y/o industrial que hubieran justificado, ya fuera la transferencia como la tenencia de acciones de sociedades españolas -de titularidad de una empresa canadiense perteneciente al Grupo Praxair- respecto a Praxair Argentina, circunstancia que no había sido contrarrestada de forma alguna por la recurrente, puesto que no había ofrecido prueba al respecto, ni tampoco resultaba atendible, con el fin de desvirtuar el criterio fiscal, la única argumentación de inversiones de las sociedades españolas en otras compañías del Grupo Praxair en Sudamérica.

(..)

III. Que en el memorial de marras la accionante plantea las siguientes cinco cuestiones:

En primer lugar, discrepa con el criterio de considerar que el cómputo del plazo de prescripción se hubiera visto interrumpido por aplicación de lo previsto en la Ley N° 26.680. Por el contrario, sostiene que dichas disposiciones resultaban aplicables exclusivamente respecto a aquellas personas que se hubieran acogido al régimen de exteriorización voluntaria de la tenencia de moneda extranjera allí dispuesto. Subsidiariamente denuncia la inconstitucionalidad del artículo 17 de la mencionada ley y el art. 7° de la Resolución General AFIP N° 3509.

En segundo orden, esgrime que tampoco resulta admisible la aplicación del principio de la realidad económica, receptado en el artículo 2° de la Ley N° 11683, para la solución de la presente litis. En este punto, denuncia error en la sentencia apelada al convalidar la postura del Fisco, según la cual, ante situaciones que considera “abusivas” en relación a los beneficios que otorga el instrumento internacional celebrado con España, correspondería aplicar normas de derecho interno para subsanar tal falencia. Por el contrario, entiende que, en tal caso, debería haberse optado por renegociar el convenio o denunciarlo, en ambos casos con efectos hacía el futuro.

En tercer término, agrega que más allá de lo planteado precedentemente, la aplicación de este principio al caso en concreto fue realizada de manera arbitraria, puesto que en base a la valoración de los elementos probatorios realizada en el decisorio recurrido no habría quedado demostrado cuál habría sido la forma o la estructura jurídica inadecuada que habría sido utilizada por el Grupo Praxair, ni cuál debería haber sido la forma o la estructura jurídica que se debería haber utilizado.

En el mismo sentido, detalla elementos fácticos que habrían sido omitidos por el a quo y que, a su entender, demostrarían que las sociedades constituidas con domicilio en España no se trataban de meras sociedades interpuestas con fines de acceder a los beneficios tributarios que otorgaba el convenio, sino que contaban con patrimonio propio y actividad económica que justificaba su existencia.

Desde otra perspectiva, se agravia de haber sido encuadrada en la figura de “responsable sustituto”, lo cual ha habilitado a que se le exigiera el pago de los tributos determinados por el Fisco, cuando no ha sido la autora del hecho imponible. Concordantemente, puntualiza que incluso en el hipotético escenario en que hubiera existido un abuso de las disposiciones del tratado, este habría sido de autoría exclusiva de las empresas españolas, toda vez que ella se ha limitado a cumplir lo dispuesto en el CDI. Por lo tanto, concluye que el criterio adoptado traduce una interpretación del alcance de la responsabilidad sustitutiva de carácter indirecta y objetiva, que carece de sustento legal.

Subsidiariamente, solicita ser eximida de afrontar los intereses resarcitorios determinados. Arguye sobre el punto que las circunstancias mencionadas en el párrafo que antecede la excluyen de toda imputación de responsabilidad. Subraya que, a fin de que le fuera exigible el pago de los indicados accesorios, debería haber tenido certidumbre de la existencia de la deuda y su legitimidad.

Finalmente, también con carácter subsidiario, impugna la imposición de costas a su cargo. Aduce que existen circunstancias que justifican el apartamiento del criterio dispuesto, como regla general al respecto, por el Código de rito y de manera especial por el art. 186 de la Ley 11.683. A todo evento, apela los honorarios regulados, por considerarlos altos y mantiene el planteamiento de caso federal.

SENTENCIA DE LA CNACAF

(..)

IX. Habiéndose despejado aquello inherente a la prescripción denunciada, toca en turno abordar los argumentos vinculados con la cuestión de fondo. En este orden de ideas, la primera temática que se presenta estriba en torno a la imposibilidad de acudir al principio de la realidad económica, recogido en la legislación interna, para fundar la solución otorgada a la presente controversia, según fue argumentado por la recurrente.

CSJN MOLINOS RIO DE LA PLATA SA DEL 02.09.2021

*En aras de dar adecuada solución a este planteo, viene a colación recordar lo establecido por la **Corte Suprema de Justicia de la Nación**, al dictar sentencia en la causa **“Molinos Río de la Plata S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”**, pronunciamiento **del día 2º de Septiembre de 2021**.*

*Allí, el Tribunal dejó sentado que “a la luz de los principios de derecho público reconocidos en la Constitución, surge claro que **ningún tratado internacional vigente en nuestro país puede ser invocado de forma abusiva**, independientemente de la consagración expresa de una cláusula antiabusiva en el texto de ese mismo tratado. Esta postulación auto-referente que sugiere que el ‘abuso del tratado’ deba provenir inexorablemente del mismo instrumento que se califica como abusado, no solo no responde a la inserción del subsistema internacional dentro del ordenamiento jurídico argentino, sino que tampoco*

encuentra respuestas válidas en el derecho internacional...” (el énfasis corresponde al original).

A ello agregó que “la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, aprobada por la ley 19.865, recoge positivamente los límites antedichos. Al propio tiempo que sienta el principio del pacta sunt servanda, define, con particular claridad, que ‘todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe’ (artículo 26). Asimismo, manifiesta la prohibición de los estados contratantes de invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado (artículo 27), mas, como primera pauta de interpretación postula una lectura ‘de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin’ (artículo 31, inc. 1). Subsidiariamente, permite acudir a medios complementarios cuando la interpretación dada de conformidad con el artículo 31 ‘deje ambiguo u oscuro el sentido o conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable”.

Bajo esta óptica, concluyó el Tribunal que “... ubicado el caso dentro del sistema jurídico argentino, sin prescindir de los niveles de jerarquía normativa que estructura el artículo 31 de la Constitución Nacional, se observa una confluencia armónica del principio de razonabilidad y no abuso del derecho (artículo 27 de la Constitución), la interpretación de buena fe y de acuerdo a los fines de los tratados (artículo 31 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados) y la pauta de la realidad económica prevista en el artículo 2° de la ley 11.683, hacia una hermenéutica (...) que no ampara la utilización de las sociedades plataforma del derecho chileno para evitar abonar el impuesto a las ganancias en nuestro país” (el énfasis no corresponde al original).

Es cierto que en la aludida causa “Molinos” se examinó un tributo distinto, como es el impuesto a las ganancias, el cual tiene un impacto económico ciertamente mayor y una diversa modalidad de percepción. Pero esos aspectos no son esenciales si se tiene en cuenta la identidad que se configura en relación con el núcleo decisivo de la cuestión aquí debatida, que, como se vio, consiste en determinar si resulta aplicable el “principio de la realidad económica” a efectos de esclarecer si se ha configurado un supuesto de elusión tributaria al amparo de un CDI.

DEBER DE LOS JUECES DE RESPETAR LOS FALLOS DE LA CSJN

*X. Respecto al valor que debe asignarse al referido precedente a la hora de fallar en el presente litigio, **la propia Corte Suprema de Justicia de la Nación ha expresado también** “...que no obstante que sus decisiones se circunscriben a los procesos concretos que les son sometidos y sus fallos no resultan obligatorios para casos análogos, **los jueces tienen el deber de conformar sus decisiones a las de este Tribunal, ya que carecen de fundamento las sentencias de los tribunales inferiores que se apartan de sus precedentes sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar las posiciones sustentadas en ellos**, dado que aquel reviste el carácter de intérprete de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia”(“Pedro Julio Marcilese y otro”, del 15/8/2002, Fallos, 325:2005).*

En la misma línea, la Corte Suprema ha señalado, más recientemente, que no obstante que sus decisiones se circunscriben a los procesos concretos que son sometidos a su conocimiento, la autoridad institucional de sus precedentes, fundada en la condición del Tribunal de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia, da lugar a que, en oportunidad de fallar casos sustancialmente análogos, sus conclusiones sean debidamente consideradas y consecuentemente seguidas tanto por la misma Corte como por los demás tribunales; y cuando de las modalidades del supuesto a fallarse no resulta de manera clara el error y la inconveniencia de las decisiones ya recaídas sobre la controversia legal objeto del pleito, la solución del mismo debe buscarse en la doctrina de los referidos precedentes (confr., CSJN, Fallos: 339:1077 y sus citas; 341:570).

*De tal suerte, **esta Sala tiene el deber moral de conformar sus decisiones a las de nuestra Corte**, por revestir ésta el carácter de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia (cfr. C.S.J.N., Fallos 303:1769; 311:1644 y 316:3191). Por consiguiente, debe rechazarse el agravio formulado por la recurrente.*

(..)

SUPUESTO DE ABUSO DE TRATADO

*XII. Bajo estas premisas, se puede adelantar que las circunstancias que en la sentencia se tuvieron por probadas por el Fisco Nacional otorgan un adecuado fundamento a su enfoque, concerniente a la **configuración de un supuesto de “abuso del tratado”**.*

En efecto, en la sentencia apelada se hizo mérito especialmente de los siguientes extremos fácticos:

a) No resultaba controvertido que tanto Praxair Sudamérica S.L. como Praxair Holding Latinoamérica S.L. fueran sociedades unipersonales constituidas en España, que optaron por acogerse al régimen especial de entidades de tenencias de valores extranjeros (EFTVE), constituyendo su objeto social la suscripción, adquisición, tenencia y venta de acciones, participaciones y obligaciones de sociedades de todas clases, activos financieros y títulos valores; y, en general, la inversión de capitales de toda clase de negocios.

INCORPORACION DEL ART. 25.1 EN LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES

LAS ACCIONES SE TRANSFIRIERON SIN COSTO ALGUNO

*b) Según se advirtió que surgía de fs. 10/10 vta. de la resolución apelada y 148/149 vta. del sumario instruido, **ni bien se había producido la modificación legal que implicó la adición del artículo sin número a continuación del art. 25 de la LIBP, las participaciones en el capital de Praxair Argentina pasaron sin costo alguno de compañías radicadas en Islas Vírgenes Británicas e Isla Madeira en Portugal a ser titularidad de Praxair Sudamérica S.L. en***

España, argumentándose como motivo para ello que la referida entrega de la tenencia accionaria había respondido a un pago de dividendos.

c) Sin embargo, como se puso en evidencia en el acto dictado por el Fisco, **las transferencias de participación de la recurrente hacia las sociedades españolas no constituyeron un movimiento de fondos ni tampoco implicaron reorganización societaria** alguna, lo cual no evidencia una libre disposición de las tenencias por parte de las sociedades españolas. Asimismo, no se observaron aportes o inyecciones de capital a la compañía argentina, en los períodos en los que la tenencia de capital había estado en manos de dichas sociedades.

d) Según la respuesta brindada por el Fisco Español, tanto Praxair Sudamérica S.L., como Praxair Holding Latinoamérica S.L. no registraban titularidad de activos inmovilizados materiales, gastos de explotación, gastos en concepto de remuneración como así tampoco anticipos o créditos en retribución a los administradores de tales sociedades, siendo su actividad las inversiones en patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas. También tenían el mismo domicilio legal en la ciudad de Madrid e iguales representantes mancomunados, quienes, a su vez, actuaban en nombre de otras compañías del mismo grupo.

NO SE DEMOSTRARON RAZONES DE INDOLE ECONOMICA, COMERCIAL Y/O INDUSTRIAL QUE JUSTIFIQUE LA TRANSFERENCIA DE LAS ACCIONES

En virtud de tales apreciaciones fue que **el Tribunal señaló que no habían quedado demostradas razones valederas de índole económica, comercial y/o industrial que hubieran justificado tanto la transferencia como la tenencia de acciones por parte de las sociedades españolas.**

LA CONSTITUCION DE LAS FIRMAS ESPAÑOLAS TUVO POR FINALIDAD OBTENER LOS BENEFICIOS DEL CONVENIO DE DOBLE IMPOSICION

A la luz de las pruebas, es razonable concluir, como se hizo en el decisorio apelado, que **la constitución de las firmas españolas tuvo la finalidad primordial de obtener los beneficios que otorgaba el CDI suscripto entre la República Argentina y el Reino de España por parte de una sociedad extranjera de un tercer país, ajeno al ámbito de aplicación del tratado.**

En tal sentido, se advierte que la actora no ha logrado evidenciar deficiencias manifiestas en la valoración efectuada por dicho tribunal, por lo que la decisión recurrida debe ser confirmada en cuanto a este punto (C.S.J.N., Fallos: Fallos: 326:2987 y 334:249), habida cuenta de que lo allí decidido se apoya en la ponderada valoración del conjunto de elementos probatorios incorporados en el proceso (arg. C.S.J.N., Fallos: 332:357).

XIII. Desde otro lado, en el memorial también se ha sostenido que el Fisco no debió haber encuadrado la situación de la firma en la figura de “responsable sustituto”, con el fin de fundar la atribución del deber que se le endilgó de afrontar

el pago del tributo requerido. Sobre este aspecto del litigio, como se ha dicho precedentemente, la recurrente interpreta que no le corresponde ser sujeto pasivo del requerimiento fiscal, en base a que las conductas que configuraron el hecho imponible y dieron lugar a la obligación tributaria resultante, no fueron realizados por ella, ni le son imputables.

En relación con este argumento, el artículo sin número a continuación del artículo 25 de la Ley N° 23.966 del Impuesto sobre los Bienes Personales establece que las sociedades de la Ley N° 19.550 de Sociedades Comerciales deben actuar como responsables sustitutos y liquidar e ingresar el impuesto, con carácter de pago único y definitivo, que correspondiere a los titulares de las acciones y participaciones.

A partir de esta circunstancia, en lo que concierne al aspecto normativo del asunto, esta Sala ha señalado que corresponde clasificar dos órdenes regulatorios. Uno de carácter tributario- sustantivo, que involucra al aspecto material y subjetivo del ISBP- acciones y participaciones, y otro tributario-obligacional, referido a la modalidad de cancelación -y consecuente extinción- de la obligación fiscal por parte del sujeto debido (Causa N° 12.486/15 “Cresud SA Comercial Inmobiliaria Financiera y Agropecuaria c/EN-AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva” del 4/10/2018 y Causa N° 51.909/19, “Avenida Compras SA c/ AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva”, del 2/11/2021).

En el primero se encuentra la ley 23.966, cuyo Título VI contempla el IBP, entre cuyos hechos imposables se ubica la posesión de acciones representativas del capital social de entes privados por parte de personas humanas o sucesiones indivisas radicadas en el país -entre otros- (arts. 17 y 19 inc. j), de un lado, y por el otro, la obligación de liquidar e ingresar dicho gravamen por parte de las sociedades comerciales regidas por la ley 19.550, en el carácter de pago único y definitivo.

En el segundo se halla la Ley N° 11.683, cuyo artículo 6º, apartado 2º instituye a los “Responsables sustitutos en la forma y oportunidad que se fijen para tales responsables en las leyes respectivas”, como sujeto obligado a pagar el tributo al Fisco.

En este sentido, cabe recordar que el responsable sustituto es un sujeto ajeno a la realización del hecho imponible, que por disposición de una ley ocupa el lugar del destinatario legal del tributo, desplazando a este último de la relación jurídica tributaria. El responsable sustituto queda como único sujeto vinculado y, obligado, frente al organismo recaudador (esta Cámara, Sala I, “Pilaga SAG”, del 11/8/2011 y Causa N° 50266/19 “Empresa Nuestra Señora de la Asunción (TF 46527-I) c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo”, del 19/3/2021).

Por tanto, la firma actora asume todas las obligaciones formales y materiales frente al organismo fiscal. Así pues, no se advierten razones que permitan eximirla de responsabilidad frente al incumplimiento del deber de haber ingresado el tributo resultante del régimen legal aquí analizado.

(..)

En mérito de lo expuesto **SE RESUELVE:** 1º) admitir parcialmente el recurso de apelación interpuesto por la parte actora contra la sentencia dictada a fs. 119/130 y, en consecuencia, revocarla parcialmente, con los alcances establecidos en los considerandos VII (TEMA DE PRESCRIPCION). y XV. 2º) **confirmar la sentencia apelada, en todo lo demás** que ha sido materia de agravios 3º) las costas de esta instancia se distribuyen en el orden causado”.

=====

Capítulo 5 Mínimos no imposables y alícuotas

Mínimo no imponible

Dictamen de la DNI

Dictamen de la DNI "IF - 2020 – 36005993 – APN – DNI - MEC" del 03.06.2020

Alícuotas

Alícuota general para bienes situados en el país

Alícuota diferencia para bienes situados en el exterior

Definición de activos financieros del exterior

Dictamen en materia de Trust Irrevocables

Dictamen (DAT) 9/2013 del 08.02.2013

Pago a cuenta por impuesto pagado en el exterior

Incremento de los mínimos no imposables y de las escalas del impuesto

Decreto 912/2021 (Alícuota diferencial. Repatriación a partir del período fiscal 2021)

En caso de repatriación no resulta de aplicación la alícuota incrementada

Repatriación del 5% hasta el 31 de marzo de cada año

Comunicación A (BCRA) 7478 B.O.28.03.2022

Acta Nº 35 EDI con entidades profesionales del 25/06/2020.

Acta Nº 34 EDI con entidades profesionales del 05/03/2020.

Destino de los fondos repatriados

Acta Nº 21 EDI con cámaras empresariales del 05/03/2020.

A modo de resumen

Base imponible para la aplicación de la alícuota general

Devolución

Facultades de la AFIP

Actualización de los mínimos no imposables y de las escalas del impuesto

Decreto 99/2019 (Alícuota diferencial. Repatriación períodos fiscales 2019 y 2020)

Alícuota diferencial para bienes situados en el exterior

Repatriación

R.G (C.N.V.) 828 del 10.03.2020

Acta Nº 34 EDI con entidades profesionales del 05/03/2020.

Comunicación "A" 6.893 BCRA del 07.02.2020

Comunicación "B" 11.952 BCRA del 14.02.2020

Comunicación "A" 6.941 BCRA del 19.03.2020

Comunicación "C" 87.330 BCRA del 26.05.2020

R.G. 4.673 (B.O.07.02.2020). Pago a cuenta por bienes situados en el exterior

Denuncia penal. Planteo judicial respecto de la confiscatoriedad respecto de las alícuotas incrementadas para bienes del exterior

Gimenez Aubert María Susana JPE Nº 5 del 10.2022

=====

MINIMOS NO IMPONIBLES Y ALICUOTAS

MINIMO NO IMPONIBLE

Art. 24 de la ley de impuesto sobre los bienes personales

MINIMO NO IMPONIBLE \$ 27.377.408,28 (PERIODO FISCAL 2023)

No estarán alcanzados por el impuesto los bienes gravados -excepto los comprendidos en el art. 25.1 de esta ley- pertenecientes a los **sujetos indicados en el inciso a) del artículo 17** (SUJETOS RESIDENTES DEL PAIS), cuando su valor en conjunto determinado de acuerdo con las normas de esta ley, **resulten iguales o inferiores a veintisiete millones trescientos setenta y siete mil cuatrocientos ocho pesos con 28 centavos (\$ 27.377.408,28).**

MINIMO NO IMPONIBLE \$ 11.282.141,08 (PERIODO FISCAL 2022)

Según Ley 27.667 (B.O.31.12.2021) para el **periodo fiscal 2001** el **mínimo no imponible era de \$ 6.000.000.**

Con anterioridad a la reforma de la ley 27.667, para el **periodo fiscal 2020** el **mínimo no imponible era de \$ 2.000.000**

INMUEBLE DESTINADO A CASA HABITACION

Art. 24 segundo párrafo de la ley

MINIMO NO IMPONIBLE CASA HABITACION \$ 136.887.041,42 (PERIODO FISCAL 2023)

De tratarse de inmuebles destinados a casa-habitación del contribuyente, o del causante en el caso de sucesiones indivisas, **no estarán alcanzados por el impuesto** cuando su valor determinado de acuerdo con las normas de esta ley, **resulten iguales o inferiores a ciento treinta y seis millones ochocientos ochenta y siete mil cuarenta y un pesos con 42 centavos (\$ 136.887.041,42).**

MINIMO NO IMPONIBLE CASA HABITACION \$ 56.410.705,41 (PERIODO FISCAL 2022)

Según Ley 27.667 (B.O.31.12.2021) para el **periodo fiscal 2001** el **mínimo no imponible era de \$ 30.000.000.**

Con anterioridad a la reforma de la ley 27.667, para el **periodo fiscal 2020** el **mínimo no imponible de la casa habitación era de \$ 18.000.000**

Dictamen de la DNI “IF - 2020 – 36005993 – APN – DNI - MEC” de fecha 03.06.2020

Para la DNI el importe de \$ 18.000.000 (HOY \$ 136.887.041,42) tiene el carácter de mínimo no imponible, y por lo tanto si la casa habitación valuada según el art.

22 inciso a) de la ley de impuesto sobre los bienes personales, supera dicho monto tributa el impuesto solo por el excedente de los \$ 18.000.000 (HOY \$ 136.887.041,42).

Art. 24.1 de la ley

Artículo incorporado por la ley 27.667 (B.O.31.12.2021)

ACTUALIZACION DE LOS MINIMOS NO IMPONIBLES (CON VIGENCIA A PARTIR DEL PERIODO FISCAL 2022)

*“Los montos previstos en el artículo 24 y en el artículo 25, se ajustarán anualmente por el coeficiente que surja de la variación anual del Índice de Precios al Consumidor Nivel General (IPC) que suministre el Instituto de Estadística y Censos, correspondiente al **mes de octubre del año anterior al del ajuste respecto al mismo mes del año anterior.***

A los fines de utilizar el índice mencionado en el párrafo anterior, no resultan aplicables las disposiciones del artículo 10 de la ley 23.928 y sus modificaciones”.

Art. 7 del Decreto 912 (B.O.31.12.2021)

*“**Art. 7** - La actualización de los montos indicados en el artículo sin número a continuación del artículo 24 del Título VI de la Ley N° 23.966, de Impuesto sobre los Bienes Personales, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, deberá realizarse, **a partir del período fiscal 2022, inclusive, considerando la variación del índice allí dispuesto, operada entre los meses de octubre del año anterior al período fiscal de que se trata y octubre del período fiscal del ajuste**”.*

Observación:

Véase que respecto de los meses a tener en cuenta para la aplicación de la actualización la redacción del decreto 912 es distinta a la redacción del art. 24.1 de la ley.

Según el decreto 912 debe tomarse octubre del año que se liquida respecto de octubre del año anterior. Es decir para actualizar el período fiscal 2022, se toma octubre 2022 sobre octubre 2021.

=====

ALICUOTAS DEL IMPUESTO

Art. 25 primer párrafo de la ley de impuesto sobre los bienes personales

ALICUOTAS GENERALES DEL TRIBUTO (ART. 25 PRIMER PARRAFO)

SUJETOS RESIDENTES EN ARGENTINA (art. 17 inciso a)

El gravamen a ingresar por los contribuyentes indicados en el inciso a) del artículo 17 (PERSONAS HUMANAS Y SUCESIONES INDIVISAS RESIDENTES EN ARGENTINA), será el que resulte de aplicar, sobre el valor total de los bienes sujetos al impuesto -excepto aquellos que queden sujetos a la alícuota que se determine de conformidad a lo dispuesto en el segundo párrafo de este artículo (BIENES SITUADOS EN EL EXTERIOR) y los comprendidos en el artículo 25.1 de la ley (RESPONSABLES SUSTITUTOS)- que exceda del establecido en el artículo 24 (MINIMO NO IMPONIBLE) , la siguiente escala:

Alícuotas para el período fiscal 2023

Valor total de los bienes.

Que exceda en MIN

Mas de \$	a \$	Pagarán	Más el	s/excedente de \$
-0-	13.688.704,14	-0-	0,50%	-0-
13.688.704,14	29.658.858,98	68.443,51	0,75%	13.688.704,14
29.658.858,98	82.132.224,86	188.219,68	1%	29.658.858,98
82.132.224,86	456.290.138,07	712.953,35	1,25%	82.132.224,86
456.290.138,07	1.368.870.414,25	5.389.927,27	1,50%	456.290.138,07
1.368.870.414,25	En adelante	19.078.631,41	1,75%	1.368.870.414,25

Alícuotas para el período fiscal 2022 eran:

Valor total de los bienes

Que exceda el MNI

Mas de \$	A \$	Pagarán	Mas el %	Sobre el excedente
-0-	5.641.070,54	-0-	0,50%	-0-
5.641.070,54	12.222.319,51	28.205,35	0,75%	5.641.070,54
12.222.319,51	33.846.423,25	77.564,72	1,00%	12.222.319,51
33.846.423,25	188.035.684,71	293.802,76	1,25%	33.846.423,25
188.035.684,71	564.107.054,14	2.221.171,53	1,50%	188.035.684,71
564.107.054,14	En adelante	7.862.242,07	1,75%	564.107.054,14

Por aplicación de la Ley 27.667 (B.O.31.12.2021) las Alícuotas para el **período fiscal 2021** eran:

Valor total de los bienes

Que exceda el MNI

Mas de \$	A \$	Pagarán	Mas el %	Sobre el excedente
-0-	3.000.000	-0-	0,50%	-0-
3.000.000	6.500.000	15.000	0,75%	3.000.000
6.500.000	18.000.000	41.250	1,00%	6.500.000
18.000.000	100.000.000	156.250	1,25%	18.000.000
100.000.000	300.00.000	1.181.250	1,50%	100.000.000
300.000.000	En adelante	4.181.250	1,75%	300.000.000

Con anterioridad a la reforma de la ley 27.667, para el **periodo fiscal 2020** la escala del impuesto era:

Valor total de los bienes
Que exceda el MNI

Mas de \$	A \$	Pagarán	Mas el %	Sobre el excedente
-0-	3.000.000	-0-	0,50%	-0-
3.000.000	6.500.000	15.000	0,75%	3.000.000
6.500.000	18.000.000	41.250	1,00%	6.500.000
18.000.000	En adelante	156.250	1,25%	18.000.000

ALICUOTA DIFERENCIAL PARA BIENES SITUADOS EN EL EXTERIOR

Art. 25 segundo párrafo de la ley

El gravamen a ingresar por los bienes situados en el exterior, por los contribuyentes indicados en el inciso a) del artículo 17 (PERSONAS HUMANAS Y SUCESIONES INDIVISAS RESIDENTES DE ARGENTINA), será el que resulte de aplicar, **sobre el valor total de los bienes situados en el exterior que exceda el mínimo no imponible no computado contra los bienes del país**, las siguientes alícuotas:

Alícuotas para el período fiscal 2023

Valor total de los bienes
Del país y del exterior.

Mas de \$	a \$	Pagarán
-0-	13.688.704,14	0,70 %
13.688.704,14	29.658.858,98	1,20 %
29.658.858,98	82.132.224,86	1,80 %
82.132.224,86	En adelante	2,25 %

Alícuotas para el período fiscal 2022 eran:

Valor total de los bienes
del país y del exterior

		Pagarán el %
-0-	5.641.070,54	0,70%
5.641.070,54	12.222.319,51	1,20%
12.222.319,51	33.846.423,25	1,80%
33.846.423,25	En adelante	2,25%

Por aplicación de la Ley 27.667 (B.O.31.12.2021) las Alícuotas para el **periodo fiscal 2021** eran:

Valor total de los bienes

Pagarán el %

del país y del exterior		
-0-	3.000.000	0,70%
3.000.000	6.500.000	1,20%
6.500.000	18.000.000	1,80%
18.000.000	En adelante	2,25%

Comentario:

Como se puede ver, todos los bienes situados en el país están gravados con una alícuota del 0,50%, del 0,75%, del 1%, del 1,25%, del 1,50% o del 1,75%.

Mientras que, en principio todos los bienes situados en el exterior están gravados con una alícuota diferencial superior del 0,70%, del 1,20%, del 1,80% o del 2,25%.

Para establecer la alícuota incrementada a aplicar, se debe tener en cuenta tanto los bienes del país como los bienes del exterior, sin restar el MNI.

Pero la alícuota incrementada solo se aplica sobre los bienes del exterior.

Pudiendo restar al MNI que no se hubiese imputado contra bienes del país.

Temas que deberían aclararse y/o reglamentarse

A la hora de definir la alícuota incrementada (entre el 0,70% y el 2,25%), en el caso de aquellos sujetos que decidan no repatriar, se debe tomar la totalidad de los bienes del país y del exterior.

Ahora bien, que bienes deben considerarse para determinar el valor total de los bienes, todos los bienes, valga la redundancia, o solamente los bienes sujetos a impuesto.

Nos podemos encontrar con bienes exentos en los términos del artículo 21 de la ley de impuesto sobre los bienes personales, por ejemplo: depósitos a plazo fijo en moneda extranjera en el país, títulos públicos del estado nacional, inmuebles rurales; o con bienes que producto de los convenios de doble imposición no se pueden gravar en Argentina, etc. Deben considerarse ¿?????

Que ocurre con la casa habitación cuando el importe de la misma no supera el mínimo no imponible (\$ 136.887.041,42) y por lo tanto el inmueble no está sujeto al impuesto sobre los bienes personales.

Podríamos sostener que la casa habitación solo se computa cuando su valor supere el mínimo no imponible (\$ 136.887.041,42), pero si no lo supera, no se computa. ¿?????

También podríamos preguntarnos si debe computarse la presunción de bienes del hogar. ¿?????

DELEGACION AL PODER EJECUTIVO

Art. 25 tercer párrafo de la ley

REPATRIACION (VER DECRETO 912/2021 (B.O.31.12.2021))

Se delega en el Poder Ejecutivo nacional durante la vigencia del gravamen, la facultad de disminuir las alícuotas aplicables a los bienes situados en el exterior, **para el caso de activos financieros situados en el exterior, en caso de verificarse la repatriación del producido de su realización**, supuesto en el que podrá fijar la magnitud de la devolución de hasta el monto oportunamente ingresado. (OJO VER ART. 1 DEL DECRETO 912/2021 QUE SE ANALIZA MAS ADELANTE).

Observación:

A partir del período fiscal 2021 la repatriación se encuentra reglamentada mediante el decreto 912/2021 (B.O.31.12.2021)

En una interpretación literal pareciera que la ley, en el caso de repatriación, permite la aplicación de la alícuota reducida solamente sobre los activos financieros del exterior y no sobre todos los bienes del exterior.

Adelantamos nuestra opinión, por aplicación del art. 1 del decreto 912/2021, en caso de verificarse la repatriación, se aplica la alícuota general reducida, sobre todos los bienes del exterior, y no solamente sobre los activos financieros del exterior como parece sugerir el segundo párrafo del art. 25 de la ley.

NORMAS VIGENTES DURANTE LOS PERIODOS FISCALES 2019 Y 2020

Con anterioridad a la reforma de la ley 27.667, para los **periodos fiscales 2019 y 2020** el segundo párrafo del art. 25 establecía que:

Se delega en el Poder Ejecutivo Nacional **hasta el 31 de diciembre de 2020**, la facultad de fijar alícuotas diferenciales superiores hasta en un cien por ciento (100%) sobre la tasa máxima expuesta en el cuadro precedente, **para gravar los bienes situados en el exterior**,

Y de disminuirla, para el caso de **activos financieros situados en el exterior**, en caso **de verificarse la repatriación del producido de su realización**, supuesto en el que podrá fijar la magnitud de la devolución de hasta el monto oportunamente ingresado.

Para determinar el monto alcanzado por cada tasa, el mínimo no imponible se restará en primer término de los bienes en el país.

DEFINICION DE ACTIVOS FINANCIEROS SITUADOS EN EL EXTERIOR

Art. 25 cuarto párrafo de la ley

A los fines previstos en el párrafo precedente, **se entenderá por activos financieros situados en el exterior,**

MONEDA EXTRANJERA

La tenencia de moneda extranjera depositada en entidades bancarias y/o financieras y/o similares del exterior;

PARTICIPACIONES EN SOCIEDADES DEL EXTERIOR

Las participaciones societarias y/o equivalentes (títulos valores privados, acciones, cuotas y demás participaciones) en todo tipo de entidades, sociedades o empresas, con o sin personería jurídica, constituidas, domiciliadas, radicadas o ubicadas en el exterior incluidas las empresas unipersonales;

DERECHOS SOBRE FIDEICOMISOS, TRUST, FUNDACIONES DE INTERES PRIVADO DEL EXTERIOR

Los derechos inherentes al carácter de beneficiario, fideicomisario (o similar) de fideicomisos (trusts o similares) de cualquier tipo constituidos en el exterior, o en fundaciones de interés privado del exterior o en cualquier otro tipo de patrimonio de afectación similar situado, radicado, domiciliado y/o constituido en el exterior;

TODA CLASE DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS

Toda clase de instrumentos financieros o títulos valores, tales como bonos, obligaciones negociables, valores representativos y certificados de depósito de acciones, cuotapartes de fondos comunes de inversión y otros similares, cualquiera sea su denominación;

CREDITOS Y DERECHOS DEL EXTERIOR

Créditos y todo tipo de derecho del exterior, susceptible de valor económico

OTROS QUE PREVEA LA REGLAMENTACION

Y toda otra especie que se prevea en la reglamentación, pudiendo también precisar los responsables sustitutos en aquellos casos en que se detecten maniobras elusivas o evasivas.

Comentario:

Se debería interpretar razonablemente, que los fiduciarios de fideicomisos y trusts del exterior IRREVOCABLES, no están gravados por impuesto sobre los bienes personales

Dicho en otros términos, solamente estarían gravados por impuesto sobre los bienes personales los fiduciantes de fideicomisos y trusts del exterior REVOCABLES

En el mismo sentido, respecto de los beneficiarios de fideicomisos y trusts del exterior IRREVOCABLES, solamente estaría gravado por impuesto sobre los bienes personales, la distribución de beneficios

DICTAMEN (DAT) 9/2013 DEL 08.02.2013

En el dictamen (DAT) 9/2013 del 08.02.2013, en materia de impuesto sobre los bienes personales, el fisco entendió que:

“SUMARIO

Corresponde concluir desde un punto de vista teórico que la consultante, en su carácter de beneficiaria principal, por el período fiscal 2011 no debería declarar dentro de su patrimonio los bienes afectados al trust del exterior analizado, dado que al 31/12/11 no se habría distribuido monto alguno de ingresos ni de capital. Ello en tanto dicha beneficiaria no cuente con facultades decisorias de tal importancia que hagan interpretar que se constituye en la efectiva titular de los bienes del fondo.

Se deja constancia que las conclusiones arribadas, se emiten desde un punto de vista teórico y en base a la información brindada por la contribuyente, sin llevar a cabo verificación alguna, la cual estará a cargo del área operativa correspondiente, particularmente el vinculado al principio de realidad económica y validez jurídica de la operación”.

TEXTO

(..)

*Llegado a este punto, resulta del caso agregar que **el patrimonio separado que constituye el fideicomiso o Trust, lo es tanto del fiduciante como de los beneficiarios** y que la normativa del impuesto sobre los bienes personales no establece potestades tributarias sobre el patrimonio en cuestión aplicables a tales beneficiarios, **por lo tanto** y desde un punto de vista teórico **no correspondería considerarlos alcanzados por dicho gravamen en cuanto a tales fondos hasta su efectiva distribución. Ello en tanto tales beneficiarios no cuenten con facultades decisorias de tal importancia que hagan interpretar que se constituyen en los efectivos titulares de los bienes del fondo**, en cuyo caso correspondería que el juez administrativo pertinente aplique, como ya se expresó, el principio de realidad económica.*

A mayor abundamiento, se estima oportuno recordar que con respecto a los trust y la planificación fiscal el Dr. Ricardo Kern en su trabajo presentado en las Segundas Jornadas Internacionales sobre Administración Tributaria, expresó que los mismos se han convertido "...en un medio eficaz para organizar negocios, administrar el manejo de bienes y efectuar operaciones en lugares donde no pudiera penetrar la mirada inquisitiva del fisco de residencia del "Grantor" (sujeto originante). Así, a fin de conseguir una fiscalidad interesante el "Trust" se suele

establecer en los denominados paraísos fiscales -"jurisdicciones offshore"-, la mayoría siendo además de origen inglés y/o con legislación anglosajona -vg. Jersey, Guernsey, Isle of Man o Bermuda mantienen una larga tradición en materia de trust-".

En referencia al impuesto sobre los bienes personales el Dr. Kern en dicha ocasión consideró "**...que los beneficiarios y los "Settlor/Grantor" deberían ser gravados con impuestos patrimoniales, por ejemplo, si el "Trust" fuera revocable o incluso cuando estos también fueren designados Protector o tuvieran apoderamiento sobre los bienes, entre otras situaciones de similar tenor**".

Ello sin dejar de reconocer que "...estas situaciones son difíciles de comprobar debido a que en los más de los casos, los "trust" se constituyen en jurisdicciones -tipo paraíso fiscal- donde gozan -entre otros beneficios- de un elevado grado de confidencialidad opacando la existencia de los acuerdos celebrados en forma paralela o al margen de los acuerdos de fiducia".

De lo expuesto y sin perjuicio de las salvedades realizadas respecto de las posibles formas de solapar la realidad económica mediante la utilización de un fideicomiso creado en el extranjero, **corresponde concluir** en principio y desde un punto de vista teórico que **la consultante por el período fiscal 2011 no debería declarar dentro de su patrimonio los bienes afectados al trust analizado dado que al 31/12/11 no se habría distribuido monto alguno de ingresos ni de capital. Ello en tanto dicha beneficiaria no cuente con facultades decisorias de tal importancia que hagan interpretar que se constituye en la efectiva titular de los bienes del fondo**".

Como se puede ver el propio fisco en el dictamen (DAT) 9/2013 diferencia los Trust "Revocables" de los "Irrevocables".

PAGO A CUENTA POR IMPUESTO PAGADO EN EL EXTERIOR

Art. 25 quinto párrafo de la ley

EL IMPUESTO PAGADO EN EL EXTERIOR SE IMPUTA COMO PAGO A CUENTA

Los sujetos de este impuesto podrán computar como pago a cuenta las sumas efectivamente pagadas en el exterior por gravámenes similares al presente que consideren como base imponible el patrimonio o los bienes en forma global.

TOPE DEL PAGO A CUENTA. HASTA EL INCREMENTO DE LA OBLIGACION FISCAL

Este crédito solo podrá computarse hasta el incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de los bienes situados con carácter permanente en el exterior.

EL PAGO A CUENTA SE IMPUTA EN PRIMER LUGAR CONTRA EL IMPUESTO DETERMINADO A LA ALICUOTA GENERAL Y EN SEGUNDO LUGAR CONTRA EL IMPUESTO DETERMINADO A LA ALICUOTA INCREMENTADA

En caso de que el contribuyente abonase el impuesto por los bienes situados en el exterior con las alícuotas (INCREMENTADAS) previstas en el segundo párrafo de este artículo, el cómputo respectivo (PAGO A CUENTA POR EL IMPUESTO PAGADO EN EL EXTERIOR) procederá, en primer término, contra el impuesto que resulte de acuerdo con las disposiciones del primer párrafo de este artículo (IMPUESTO PRODUCTO DE LA APLICACIÓN DE LA ALICUOTA GENERAL), y el remanente no computado podrá ser utilizado contra el gravamen determinado por aplicación de las alícuotas del segundo párrafo de este artículo (IMPUESTO PRODUCTO DE LA APLICACIÓN DE LA ALICUOTA INCREMENTADA). (REDACCION S/LEY 27.667 (B.O.31.12.2021))

INCREMENTO DE LOS MINIMOS NO IMPONIBLES Y DE LAS ESCALAS DEL IMPUESTO

Art. 24.1 de la ley

Artículo incorporado por la ley 27.667 (B.O.31.12.2021)

ACTUALIZACION DE LAS ESCALAS DEL IMPUESTO (CON VIGENCIA A PARTIR DEL PERIODO FISCAL 2022)

“Los montos previstos en el artículo 24 y en el artículo 25, se ajustarán anualmente por el coeficiente que surja de la variación anual del Índice de Precios al Consumidor Nivel General (IPC) que suministre el Instituto de Estadística y Censos, correspondiente al mes de octubre del año anterior al del ajuste respecto al mismo mes del año anterior.

A los fines de utilizar el índice mencionado en el párrafo anterior, no resultan aplicables las disposiciones del artículo 10 de la ley 23.928 y sus modificaciones”.

Art. 7 del Decreto 912 (B.O.31.12.2021)

“Art. 7 - La actualización de los montos indicados en el artículo sin número a continuación del artículo 24 del Título VI de la Ley N° 23.966, de Impuesto sobre los Bienes Personales, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, deberá realizarse, a partir del período fiscal 2022, inclusive, considerando la variación del índice allí dispuesto, operada entre los meses de octubre del año anterior al período fiscal de que se trata y octubre del período fiscal del ajuste”.

Observación:

Véase que respecto de los meses a tener en cuenta para la aplicación de la actualización la redacción del decreto 912 es distinta a la redacción del art. 24.1 de la ley.

Según el decreto 912 debe tomarse octubre del año que se liquida respecto de octubre del año anterior. Es decir para actualizar el período fiscal 2022, se toma octubre 2022 sobre octubre 2021.

=====

DECRETO 912/2021 (B.O.31.12.2021)

ALICUOTA DIFERENCIAL. REPATRIACION PRODUCTO DE LA REFORMA DE LA LEY 27.667 (B.O.31.12.2021) A PARTIR DEL PERIDO FISCAL 2021

EN CASO DE REPATRIACION NO RESULTA DE APLICACIÓN LA ALICUOTA INCREMENTADA (ART.1)

Quedan exceptuados de las disposiciones del segundo párrafo del art. 25 (ALICUOTA INCREMENTADA) de la ley de Impuesto sobre los Bienes Personales, los sujetos comprendidos en el inciso a) del artículo 17 (SUJETOS RESIDENTES DEL PAIS) de la ley, que **hubieren repatriado activos financieros situados en el exterior** debiendo, de ocurrir esa circunstancia, tributar en los términos del primer párrafo del artículo 25 (ALICUOTA GENERAL) de la ley.

RECORDEMOS QUE EL TERCER PARRAFO DEL ART. 25 DE LA LEY ESTABLECE QUE:

Se delega en el Poder Ejecutivo nacional durante la vigencia del gravamen, la facultad de disminuir las alícuotas aplicables a los bienes situados en el exterior, **para el caso de activos financieros situados en el exterior, en caso de verificarse la repatriación del producido de su realización**, supuesto en el que podrá fijar la magnitud de la devolución de hasta el monto oportunamente ingresado. (OJO VER ART. 1 DEL DECRETO 912/2021 QUE SE ANALIZA MAS ADELANTE).

Observación:

En nuestra opinión por aplicación del art. 1 del decreto 912/2021, en caso de verificarse la repatriación, se aplica la alícuota general reducida, sobre todos los bienes del exterior, y no solamente sobre los activos financieros del exterior como parece sugerir el segundo párrafo del art. 25 de la ley.

REPATRIACION DEL 5% HASTA EL 31 DE MARZO DE CADA AÑO (ART.2)

LA REPATRIACION SE DEBE REALIZAR HASTA EL 31 DE MARZO

Se entenderá por repatriación, al ingreso al país, **hasta el 31 de marzo de cada año**, inclusive, de:

REPATRIACION DE LA TENENCIA DE MONEDA EXTRANJERA EN EL EXTERIOR

(i) Las tenencias de moneda extranjera en el exterior y

REPATRIACION DE LA REALIZACION DE ACTIVOS FINANCIEROS SITUADOS EN EL EXTERIOR

(ii) Los importes generados como resultado de la realización de los activos financieros enumerados en el cuarto párrafo del art. 25 de la ley de Impuesto sobre los Bienes Personales;

Pertencientes a los sujetos comprendidos en el inciso a) del artículo 17 de la ley (SUJETOS RESIDENTES DEL PAIS)

SE DEBE REPATRIAR EL 5% DEL VALOR TOTAL DE LOS BIENES SITUADOS EN EL EXTERIOR

Que representen, en conjunto y por lo menos, el equivalente a un **cinco por ciento (5 %)** del total del valor de los bienes situados en el exterior.

Decreto 281 (B.O.27.03.2024)

Se prorroga el plazo para repatriar activos financieros, respecto del período fiscal 2023, hasta el 30.04.2024 para tributar la alícuota reducida sobre los bienes del exterior

*“Que, en el contexto actual, se estima oportuno prorrogar el plazo previsto en el citado decreto, respecto del período fiscal 2023, hasta el 30 de abril de 2024, inclusive, de manera tal de **permitir que los responsables del impuesto y los profesionales en Ciencias Económicas** cuenten con un plazo adicional para adoptar la decisión que consideren conveniente y para desarrollar las tareas vinculadas a la repatriación”.*

SE PRORROGA EL PLAZO PARA LA REPATRIACION HASTA EL 30.04.2024

Se prorroga desde su vencimiento y **hasta el 30 de abril de 2024**, inclusive, la fecha de **repatriación prevista para el período fiscal 2023**, a los fines de lo dispuesto en el art. 2 del Decreto 912 del 30 de diciembre de 2021.

Comunicación A (BCRA) 7478 del 23.03.2022 (B.O.28.03.2022)

*“A LAS ENTIDADES FINANCIERAS,
Ref.: Caja de ahorros repatriación de fondos - Bienes Personales Ley 27.541.
Aclaración.*

Nos dirigimos a Uds. para aclararles que **los términos y condiciones previstos para la “Caja de ahorros repatriación de fondos - Bienes Personales Ley 27.541” son de aplicación para la repatriación de fondos del Impuesto sobre los Bienes Personales establecida por la Ley 27667.**

Al respecto, les hacemos llegar las hojas que, en reemplazo de las oportunamente provistas, corresponde incorporar en las normas sobre “Depósitos de ahorro, cuenta sueldo y especiales”.

Por último, se recuerda que en la página de esta Institución www.bcra.gob.ar, accediendo a “Sistema Financiero - MARCO LEGAL Y NORMATIVO - Ordenamientos y resúmenes - Textos ordenados de normativa general”, se encontrarán las modificaciones realizadas con textos resaltados en caracteres especiales (tachado y negrita).

Saludamos a Uds. Atentamente”.

“Nota

(*) El/Los Anexo/s no se publican: La documentación no publicada puede ser consultada en la Biblioteca Prebisch del Banco Central de la República Argentina (Reconquista 250 - Ciudad Autónoma de Buenos Aires) o en el sitio www.bcra.gob.ar (Solapa “Sistema Financiero” - MARCO LEGAL Y NORMATIVO”).”

Observación:

En relación con la repatriación de la ley 27.541 (periodos fiscales 2019 y 2020) el BCRA dictó las Comunicaciones:

Comunicación A (BCRA) 6.893 (B.O.12.02.2020)

Comunicación B (BCRA) 11.952 (B.O.19.02.2020)

Comunicación A (BCRA) 6.941 (B.O.27.03.2020)

Comunicación C (BCRA) 87.330 (B.O.26.05.2020)

Las mismas se comentan mas adelante.

Temas que deberían aclararse y/o reglamentarse

Aquí cabe preguntarse si el porcentaje del 5%, para la repatriación se calcula sobre el importe total de bienes del exterior, o sobre el total de los bienes sujetos a impuesto del exterior.

Se debe recordar que producto de los convenios de doble imposición, puede ocurrir que bienes situados en el exterior, no se encuentren sometidos a imposición en Argentina.

A continuación veremos las respuestas que dio el fisco en relación con el régimen del decreto 99/2019 vigente durante los períodos fiscales 2019 y 2020.

RECORDEMOS LAS RESPUESTAS QUE DIO LA AFIP EN RELACION CON EL DECRETO 99/2019 DE APLICACIÓN PARA LOS PERIODOS FISCALES 2019 Y 2020 A TRAVES DE ESPACIOS DE DIALOGO

ACTA N° 35 EDI CON INSTITUCIONES PROFESIONALES DEL 25.06.2020

*“Pregunta n° 5. **Tratamiento impositivo de la Cuenta especial.***

a) ¿Cuál es el tratamiento de la "Caja de ahorros repatriación de fondos - bienes personales ley 27541" dispuesta por la Comunicación "A" 6893 del BCRA en el Impuesto sobre los Bienes Personales?

b) En el caso de que la esta cuenta genere intereses, los mismos ¿pueden ser retirados o deben permanecer hasta el 31/12 del año en que se realizó la repatriación?

Respuesta de AFIP

a) Tratándose de cajas de ahorro, están comprendidas por el artículo 21, inciso h), de la ley del impuesto y, por lo tanto, exentas.

b) El segundo párrafo del artículo 11 del Decreto N° 99/2019 prevé que la excepción - en el caso de repatriación de activos financieros- al gravamen adicional por los bienes situados en el exterior se mantendrá en la medida que “esos fondos” permanezcan depositados en una cuenta abierta a nombre de su titular (caja de ahorro, cuenta corriente, plazo fijo u otras), en entidades comprendidas en el régimen de la Ley N° 21.526, hasta el 31 de diciembre, inclusive, del año calendario en que se hubiera verificado la repatriación o, una vez cumplida la repatriación y efectuado el mencionado depósito, “esos fondos” se afecten, en forma parcial o total, a cualquiera de los destinos que el mismo artículo menciona. Por lo tanto, la referencia a “esos fondos” contenida en la norma es indicativa de que el retiro de los importes correspondientes a intereses eventualmente generados por los depósitos no hace caer el beneficio, debido a que se trataría de fondos distintos a los repatriados y depositados.

*Pregunta n° 6. **Caso de Repatriación.***

Una persona humana residente argentino participa de una sociedad en el exterior que distribuye dividendos el 31/12/2019, los mismos son puestos a disposición en esa fecha constituyendo un crédito al cierre que cumple con la definición de “activo financiero” establecida en el artículo 28 de la Ley 27.541. En el supuesto que los dividendos fueran cobrados entre el 1/1/2020 y 30/04/2020; se consulta si la percepción de dicha suma se considera un resultado de la realización de activos financieros en los términos del artículo 10 del Decreto 99/2019.

Respuesta de AFIP

Esta consulta fue resuelta en el acta del espacio de diálogo publicada el 5/3/2020. El artículo 10 del Decreto Reglamentario N.º 99/2019 establece que se entenderá por repatriación, en lo que aquí interesa, a "...los importes generados como resultado de la realización de los activos financieros". En tal sentido, el término "realización" importa la conversión de esos activos financieros que posee el contribuyente en dinero, el cual deberá repatriarse y depositarse en la cuenta especial creada al efecto en la entidad bancaria del declarante.

Consecuentemente, toda vez que los intereses o dividendos no son producto de la "realización" del activo", sino que es la renta que genera el mismo, no son susceptibles de ser repatriados. A su vez, el Impuesto sobre los Bienes Personales se calcula sobre el patrimonio al 31/12 de cada año.

Por ello, los intereses o dividendos cobrados con posterioridad al 31/12/19 no forman parte del total a considerar a los efectos de calcular el umbral del 5% establecido por el Artículo 11 del Decreto N° 99/2019 y su modificatorio.

Pregunta n° 7. Bases de repatriación de activos

PARA LA AFIP EL 5% SE APLICA SOBRE EL TOTAL DE LOS BIENES DEL EXTERIOR INCLUYENDO LOS BIENES GRAVADOS Y EXENTOS

HABIENDO REPATRIADO LA ALICUOTA REDUCIDA SE APLICA SOBRE TODOS LOS BIENES DEL EXTERIOR (ACTIVOS FINANCIEROS Y NO FINANCIEROS)

Según el art. 11 del Decreto 99/2019, los sujetos que sean titulares de bienes situados en el exterior, que hubieran repatriados activos financieros, que representen, por lo menos un 5% del valor total de los bienes en el exterior, quedaran exceptuados de aplicar la alícuota agravada para la determinación del impuesto (0,70% al 2,25%).

Se consulta lo siguiente:

Sí para determinar la base sobre la que se aplica el 5%, se consideran solamente los bienes sujetos a impuesto en el exterior, es decir, sin computar los bienes exentos del exterior, como por ejemplo, por aplicación de convenios de doble imposición.

En caso de que se haya realizado la repatriación, la alícuota reducida del 0,50% al 1,25% se aplica sobre todos los bienes situados en el exterior, o solamente sobre los activos financieros situados en el exterior.

A manera de ejemplo indicamos lo siguiente: Bienes situados en el exterior U\$S 15.000.000, compuesto por U\$S 10.000.000 de activos financieros situados en el exterior y U\$S 5.000.000 de inmuebles situados en el exterior. Se tributa la alícuota del 0,50% al 1,25% sobre el total de los bienes del exterior.

¿Se comparte el criterio?

Respuesta de AFIP

No se comparte el criterio.

Mediante el artículo 11 del Decreto N° 99/2019 se dispuso que quedarán exceptuados del pago del gravamen adicional los sujetos que hubieran repatriado activos financieros al 30/04/2020 -art. 1° del Decreto N° 330/2020-, que representen, "...por lo menos un CINCO POR CIENTO (5%) del total del valor de los bienes situados en el exterior".

Es decir que, **el 5% se deberá calcular sobre el total de los bienes situados en el exterior, incluidos exentos y/o no alcanzados, existentes al 31/12/2019.**

Conforme lo establecido en los artículos 10 y 11 del Decreto N° 99/2019, una vez que se verifique la repatriación, que representa al menos un 5% del total del valor de los bienes situados en el exterior, el contribuyente quedará exceptuado del pago del gravamen adicional, manteniéndose dicho beneficio en la medida en que esos fondos permanezcan depositados en el país o se afecten a los destinos indicados por la norma hasta el 31 de diciembre. Es decir que, una vez que se verifique el cumplimiento de los requisitos para la repatriación, **el contribuyente aplicará la alícuota sin incrementarla sobre la totalidad de sus bienes**".

ACTA N° 34 EDI CON INSTITUCIONES PROFESIONALES DEL 05.03.2020

BASE IMPONIBLE PARA LA APLICACIÓN DE LA ALICUOTA DE REPATRIACION DEL 5%

"Pregunta n° 4 Cálculo del 5%.

Se consulta si el 5% que se debe repatriar para no pagar la tasa incrementada, se calcula sobre la base del total de bienes radicados en el exterior o del total de bienes SUJETOS A IMPUESTO radicados en el exterior?

Porque puede ser muy distinta, ya que muchos sujetos tienen en el exterior bonos nacionales y provinciales que están exentos del impuesto.

Respuesta de AFIP

La suma repatriada deberá representar el 5% del total del valor de los bienes situados en el exterior (según valuación al 31 de diciembre), conforme se desprende del artículo 11 primer párrafo del Decreto N° 99/19.

En primer lugar corresponde recordar que de acuerdo con el inciso j) del artículo 19 de la ley del impuesto, se consideran situados en el país los títulos, las acciones, cuotas o participaciones sociales y otros títulos valores representativos de capital social o equivalente, emitidos por entes públicos o privados, cuando éstos tuvieran domicilio en él.

Paralelamente, el inciso f) del artículo 20 del mismo texto legal, entiende que están situados en el exterior los títulos y acciones emitidos por entidades del exterior y las cuotas o participaciones sociales, incluidas las empresas unipersonales, y otros títulos valores representativos del capital social o equivalente de entidades constituidas o ubicadas en el exterior.

Aclarado ello, y en respuesta a la consulta, el 5% se calcula sobre el total de los bienes situados en el exterior.

Obsérvese en tal sentido, que el artículo 11 del Decreto N° 99/2019 prevé que “Quedan exceptuados del pago del gravamen al que hace referencia el artículo 9° de este decreto, los sujetos que hubieren repatriado activos financieros a la fecha señalada en el artículo anterior, que representen, por lo menos un CINCO POR CIENTO (5%) del total del valor de los bienes situados en el exterior.”.

MOMENTO DE LA REPATRIACION

“Pregunta n° 3. **Momento de la repatriación.**

Si la repatriación se hubiera realizado en cualquier momento del año 2019, ¿queda comprendida en las condiciones del Dto. 99/2019 para evitar la aplicación de la alícuota diferencial?

Motiva la consulta el hecho de que la normativa no prevé desde cuándo realizar la repatriación, sino hasta cuándo.

Respuesta de AFIP

El 5% objeto de repatriación debe surgir de la tenencia en moneda extranjera o la realización de los activos financieros situados en el exterior existentes en el patrimonio del contribuyente al 31/12/19.

De tal modo la repatriación debe operar entre el 1/1/2020 al 31/3/2020.

TITULAR DE LA CUENTA BANCARIA EN LA CUAL SE DEBE REALIZAR LA REPATRIACION

“Pregunta n° 5. **Repatriación de divisas.**

Se consulta como debe repatriarse las divisas cuando las cuentas en el exterior tienen más de un titular, ello teniendo en cuenta que el art.11 del Dto.99 (modificado por el Dto. 116/2020) exige que el depósito en la Argentina se debe hacer en una cuenta abierta a nombre del titular.

Respuesta de AFIP

Cada uno de los titulares que opte por repatriar deberá abrir la “caja de ahorros repatriación de fondos - Bienes Personales Ley 27.541.”, habilitada al único fin de acreditar los activos financieros situados en el exterior.

Las referidas cajas de ahorro se abrirán a nombre y a la orden exclusivamente del declarante, y las acreditaciones en las mismas deberán provenir únicamente de transferencias del exterior cuyo originante y destinatario sea titular de la cuenta y declarante de la repatriación. (Cfr. Comunicación BCRA “A” 6893.)

Asimismo, la Comunicación “B” 11952 prevé la posibilidad de acreditaciones en la “Caja de ahorros repatriación de fondos - Bienes Personales Ley 27.541” de transferencias del exterior cuyo originante sea una persona jurídica en la medida en que el titular de la caja de ahorro de destino sea una persona humana con participación en el capital de la citada persona jurídica”.

REUNION ENTRE EL CPCECABA Y FUNCIONARIOS DEL MINISTERIO DE ECONOMIA Y DE LA AFIP DEL 16.01.2020

LA REPATRIACION SE DEBE REALIZAR TODOS LOS AÑOS CUANDO HAYA ACTIVOS FINANCIEROS EN EL EXTERIOR AL 31/12 DE ESE AÑO

“La repatriación es por cada ejercicio fiscal; de ahí que el artículo 10 del decreto 99/2019 señala que debe efectuarse hasta el 31/3 “...de cada año...” y el artículo 11, cuando fija la pauta del 5% lo hace mencionando que ello debe acaecer “...a la fecha señalada en el artículo anterior...”.

“El activo financiero, definido como tal por la ley, debe estar en el patrimonio al 31/12/2019, dado que esa es la fecha, por el carácter de “instantáneo” del impuesto, en que se verifica el hecho imponible.

Tratándose de una participación societaria, no debe evaluarse esta disposición en torno a su subyacente, toda vez que la ley menciona como “activo financiero” a la participación”.

DESTINO DE LOS FONDOS REPATRIADOS (ART.3)

DEBEN PERMANECER DEPOSITADOS EN UN CUENTA BANCARIA HASTA EL 31 DE DICIEMBRE

El beneficio dispuesto en el artículo 1 (APLICACIÓN DE LA ALICUOTA GENERAL) se mantendrá en la medida en que **los fondos repatriados, permanezcan depositados en una cuenta abierta a nombre de su titular (caja de ahorro, cuenta corriente, plazo fijo u otras) en entidades comprendidas en el régimen de la ley 21.526, hasta el 31 de diciembre, inclusive, del año calendario en que se hubiera verificado la repatriación o, una vez cumplida la repatriación y efectuado el mencionado depósito, esos fondos se afecten, en forma parcial o total, a cualquiera de los siguientes destinos:**

VENTA DE LOS FONDOS REPATRIADOS EN EL MULC EN EL BANCO

a. **Su venta en el mercado libre de cambios, a través de la entidad financiera** que recibió la transferencia original desde el exterior.

INVERSION EN FIDEICOMISOS DE INVERSION PRODUCTIVA (DEL BICE)

b. **La adquisición de certificados de participación y/o títulos de deuda de fideicomisos de inversión productiva que constituya el Banco De Inversión Y Comercio Exterior**, en carácter de fiduciario y bajo el contralor del Ministerio De Desarrollo Productivo como autoridad de aplicación, siempre que tal inversión se mantenga bajo la titularidad del contribuyente hasta el 31 de diciembre, inclusive, del año calendario en que se produjo la repatriación.

Los fondos aplicados deben provenir de la misma cuenta que recibió la transferencia original desde el exterior.

INVERSION EN FONDOS COMUNES DE INVERSION

c. **La suscripción o adquisición de cuotapartes de fondos comunes de inversión existentes o a crearse, en el marco de la Ley 24.083**, que cumplan con los requisitos exigidos por la Comisión Nacional De Valores, para dicho fin y que se mantengan bajo la titularidad del contribuyente hasta el 31 de diciembre, inclusive, del año calendario en que se produjo la repatriación.

Los fondos aplicados deben provenir de la misma cuenta que recibió la transferencia original desde el exterior.

INVERSIONES POR UN MONTO MENOR AL IMPORTE DE LOS FONDOS REPATRIADOS

Cuando los fondos que se hubieren depositado se destinaran, en forma parcial, a alguna de las operaciones (INVERSIONES) mencionadas en los incisos precedentes, **el remanente no afectado a estas últimas debe continuar depositado en las cuentas bancarias** hasta el 31 de diciembre, inclusive, del año calendario en que se produjo la repatriación.

RESULTADOS DERIVADOS DE LAS INVERSIONES

El beneficio resultará procedente (APLICACIÓN DE LA ALICUOTA GENERAL) cuando **los fondos y los resultados, derivados de las inversiones** mencionadas en el primer párrafo -obtenidos antes del 31 de diciembre, inclusive, del año calendario en que se hubiera verificado la repatriación- **se afectaran a cualquiera de los destinos mencionados** en este y en las condiciones allí establecidas, incluso, de manera indistinta y sucesiva a cualquiera de ellos.

Observación

CUENTA BANCARIA EN LA CUAL SE DEBE REALIZAR LA REPATRIACION

Tanto el **art. 3 del decreto 912/2021** como el **art. 11 del decreto 99/2019**, se refieren expresamente a “**caja de ahorro, cuenta corriente, plazo fijo u otras**”, pero el BCRA en las comunicaciones 6.893, 11.952 y 6.941 (que resultaron de aplicación con el régimen del decreto 99/2019 durante los periodos fiscales 2019 y 2020), entendió que la repatriación debía realizarse en la cuenta “**Caja de ahorro repatriación de fondos – Bienes personales ley 27.541**”

RECORDEMOS LAS RESPUESTAS QUE DIO LA AFIP EN RELACION CON EL DECRETO 99/2019 DE APLICACIÓN PARA LOS PERIODOS FISCALES 2019 Y 2020 A TRAVES DE ESPACIOS DE DIALOGO

ACTA N° 21 EDI CON CAMARAS EMPRESARIALES DEL 05.03.2020

RETIRO DE LOS IMPORTES REPATRIADOS

“3. Retiro de monto repatriado

Se entiende que ante la imposibilidad de poder tener valuados la totalidad de los activos situados en el exterior, al 31.3.2020: ¿es posible repatriar más del 5%? Una vez presentada la DDJJ del 2019, de verificarse que el total repatriado supera el 5%, por ejemplo sea del 8%, ¿es posible retirar parcialmente el depósito realizado antes del 31.3.2020 por ese excedente del 3% (siempre manteniendo el 5% o más) exigido por el Decreto 99/2019?

Respuesta de AFIP

El artículo 11 del Decreto N° 99/2019 exceptúa del pago del gravamen a los sujetos que hubieren repatriado activos financieros a la fecha señalada en el artículo anterior, que representen, por lo menos un CINCO POR CIENTO (5%) del total del valor de los bienes situados en el exterior.

El beneficio se mantendrá en la medida que esos fondos permanezcan depositados en una cuenta abierta a nombre de su titular.

*Por lo tanto, se entiende que **los fondos repatriados deberán permanecer depositados, aún cuando excedan el referido porcentaje**”.*

A MODO DE RESUMEN

Solamente se puede repatriar tenencias de moneda extranjera en el exterior, depositadas en cuentas bancarias del exterior al 31/12 de cada año.

Solamente se puede repatriar el producido de la realización de activos financieros situados en el exterior, existentes al 31/12 de cada año.

Si no hay tenencia de moneda extranjera depositada en el exterior, ni activos financieros en el exterior, al 31/12 de cada año, no hay posibilidad de aplicar la alícuota reducida.

Se debe repatriar hasta el 31/03 de cada año, como mínimo el 5% del valor total de todos los bienes del exterior al 31/12 de cada año.

El importe repatriado debe permanecer depositado en una institución financiera (ley 21.526) hasta el 31/12 de cada año.

O venderse antes del 31/12 de cada año, en el banco en el cual se realizó la repatriación en el mercado único y libre de cambios.

O realizar antes del 31/12 de cada año, las inversiones que autoriza el decreto 912/2021 (BO.31.12.2021), y mantener las inversiones hasta el 31/12 de cada año.

En función de lo normado en el art. 25 2º párrafo de la ley de impuesto sobre los bienes personales (según ley 27.667 B.O.31.12.2021), la alícuota diferencial superior puede quedar sin efecto **solamente respecto de activos financieros en el exterior**, pero no respecto de otros bienes del exterior que no sean activos financieros

A modo de ejemplo si solo tengo inmuebles en el exterior, que obviamente no son activos financieros, debo necesariamente tributar la alícuota diferencial superior

Ahora bien, para que la alícuota diferencial superior quede sin efecto se debe repatriar el producido de la realización de activos financieros situados en el exterior, en un porcentaje que fue fijado por la reglamentación en el 5% de todos los bienes del exterior (ART. 2 DEL DECRETO 912 B.O.31.12.2021)

En cuanto al MNI se establece un orden de prelación, primero se computa contra los bienes del país, y de quedar un remanente el mismo se imputa contra los bienes del exterior

Interpretación del art. 1 del decreto 912 (B.O.31.12.2021): Se podría interpretar que, existiendo moneda extranjera en el exterior, activos financieros en el exterior y activos no financieros en el exterior, la repatriación del 5% de todos los bienes del exterior, permite aplicar la alícuota reducida sobre todos los bienes del exterior y no solamente sobre los activos financieros del exterior.

Veamos un ejemplo: 10.000.000 de activos financieros en el exterior mas 5.000.000 de inmuebles en el exterior.

Repatriando el 5% de 15.000.000.

Alternativa interpretativa 1) según art. 25 2º párrafo de la ley. Pago la alícuota diferencial menor sobre los activos financieros del exterior (10.000.000) y pago la alícuota diferencial incrementada por los inmuebles del exterior (5.000.000). Aunque haya repatriado el 5% de todos los bienes del exterior.

Alternativa interpretativa 2) según art. 1 del decreto 912 (B.O.31.12.2021). Pago la alícuota diferencial menor sobre todos los bienes del exterior

(15.000.000), tanto sobre los activos financieros del exterior como sobre los inmuebles del exterior. Ello debido a la repatriación del 5% de todos los bienes del exterior.

Comentario:

Respecto del régimen vigente durante los periodos fiscales 2019 y 2020 (LEY 27.541 Y DECRETO 99/2019), ocurrió lo mismo con el art. 11 del decreto 99/2019, ya que la redacción del art. 1 del decreto 912/2021 es exactamente igual que la redacción del art. 11 del decreto 99/2019.

Observación:

PAGO A CUENTA

En relación con el régimen anterior del decreto 99/2019, la AFIP dicto la R.G. 4.673, que estableció un pago a cuenta para los periodos fiscales 2019 y 2020, para quienes debían pagar la alícuota incrementada por no haber repatriado.

Respecto del régimen vigente a partir del periodo fiscal 2021 (LEY 27.667 Y DECRETO 912/2021), la AFIP no ha dictado ninguna resolución general al respecto, por lo tanto quienes no repatrien y por lo tanto deben pagar la alícuota incrementada no deben ingresar ningún pago a cuenta adicional.

BASE IMPONIBLE PARA LA APLICACION DE LA ALICUOTA GENERAL DEL IMPUESTO (ART.4)

En aquellos casos en que no corresponda el ingreso del importe de la alícuota diferencial a que hace referencia el segundo párrafo del art. 25 de la ley de Impuesto sobre los Bienes Personales, el gravamen a ingresar en los términos de su primer párrafo **deberá incluir el valor total de los bienes sujetos al impuesto, excepto los comprendidos en el artículo 25.1 (BIENES QUE TRIBUTAN A TRAVES DE RESPONSABLE SUSTITUTO – SOCIEDADES – FIDEICOMISOS).**

DEVOLUCION (ART.5)

En caso de corresponder la devolución, en los términos del tercer párrafo del art. 25 de la ley de Impuesto sobre los Bienes Personales, esta procederá hasta un monto equivalente al que exceda al incremento de la obligación que hubiera correspondido ingresar de haber tributado los activos del exterior a la escala progresiva comprendida en el primer párrafo del artículo 25 de la ley.

FACULTADES DE LA AFIP (ART.6)

Se faculta a la AFIP, para establecer la forma, el plazo y las condiciones para el ingreso y/o devolución del impuesto mencionado en el segundo y tercer párrafos, respectivamente, del art. 25 de la ley de Impuesto sobre los Bienes Personales, como así también para verificar la acreditación del ingreso al país y del mantenimiento hasta el 31 de diciembre de conformidad con las disposiciones señaladas en los artículos 2 y 3 del presente decreto, de los fondos provenientes del exterior, su afectación a los destinos permitidos y para disponer el decaimiento de los beneficios allí establecidos, cuando en uso de sus facultades detecte el incumplimiento de las condiciones allí establecidas.

Las transferencias de moneda extranjera desde el exterior se deberán efectuar de conformidad con las normas del Banco Central De La República Argentina.

ACTUALIZACION DE LAS ESCALAS DEL IMPUESTO (ART.7)

ACTUALIZACION POR IPC DE OCTUBRE A OCTUBRE A PARTIR DEL PERIODO FISCAL 2022

La actualización de los montos indicados en el artículo 24.1 de la ley de Impuesto sobre los Bienes Personales, deberá realizarse, **a partir del período fiscal 2022**, inclusive, considerando la variación del índice allí dispuesto (IPC), operada entre los meses de octubre del año anterior al período fiscal de que se trata y octubre del período fiscal del ajuste.

=====

RECORDEMOS EL DECRETO 99/2019 (Alícuota diferencial. Repatriación períodos fiscales 2019 y 2020)

ALICUOTAS DIFERENCIALES MAYORES PARA BIENES SITUADOS EN EL EXTERIOR.

Art. 9 del decreto 99

Observación:

El decreto 99/2019 resultó de aplicación para los períodos fiscales 2019 y 2020 producto de la reforma introducida en la ley de impuesto sobre los bienes personales por la ley 27.541

Con la reforma de la ley 27.667 (B.O.31.12.2021) con vigencia a partir del período fiscal 2021, las alícuotas se incorporan en el segundo párrafo del art. 25 de la ley

Los sujetos indicados en el inciso a) del art. 17 de la ley de impuesto sobre los bienes personales (PERSONAS HUMANAS Y SUCESIONES INDIVISAS

RESIDENTES EN ARGENTINA), deberán calcular el gravamen a ingresar dispuesto en el segundo párrafo del artículo 25, conforme la siguiente tabla:

Valor total de los bienes Del país y del exterior	El valor total de los bienes situados en el exterior que exceda el MNI no computado contra los bienes del país pagarán el %
-0- 3.000.000	0,70%
3.000.000 6.500.000	1,20%
6.500.000 18.000.000	1,80%
18.000.000 En adelante	2,25%

El miércoles 15 de enero de 2020, tuvo lugar una reunión entre el CPCECABA; y funcionarios del Ministerio de Economía y de la AFIP, donde se aclaró que para determinar la alícuota incrementada que se debe aplicar se debe tomar todos los bienes del país y todos los bienes del exterior sin restar el MNI.

Comentario:

Como se puede ver, todos los bienes situados en el país estaban gravados con una alícuota del 0,50%, del 0,75%, del 1% o del 1,25%.

Mientras que, en principio, todos los bienes situados en el exterior están gravados con una alícuota diferencial superior (0,70%, 1,20%, 1,80% o 2,25%) fijada por el poder ejecutivo

Para establecer la alícuota incrementada a aplicar, se debe tener en cuenta tanto los bienes del país como los bienes del exterior, sin restar el MNI.

Pero la alícuota incrementada solo se aplica sobre los bienes del exterior

Pudiendo restar el MNI que no se haya computado contra bienes del país

DEFINICION DE REPATRIACION DE BIENES SITUADOS EN EL EXTERIOR.

Art. 10 del decreto 99

Se entenderá por repatriación, **al ingreso al país, hasta el 31 de marzo de cada año**, inclusive, de:

POR DECRETO 330 (B.O.01.04.2020) Se prorroga **hasta el 30 de abril de 2020**, inclusive, la fecha de repatriación prevista para el período fiscal 2019, establecida en los art. 10 y 11 del decreto 99/2019.

(i) las tenencias de moneda extranjera en el exterior y,

(ii) los importes generados como resultado de la **realización de los activos financieros** pertenecientes a las personas humanas domiciliadas en el país y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo.

Comentario:

En el caso de los bienes en existencia al 31/12/2019, la repatriación debe producirse hasta el 30/04/2020.

En el caso de los bienes en existencia al 31/12/2020, la repatriación debe producirse hasta el 31/03/2021.

SUJETOS EXCEPTUADOS DE PAGAR LA ALICUOTA DIFERENCIAL INCREMENTADA POR BIENES SITUADOS EN EL EXTERIOR.

Art.11 del decreto 99

Quedan exceptuados del pago del gravamen al que hace referencia el artículo 9 de este decreto (ALICUOTA DIFERENCIAL POR BIENES SITUADOS EN EL EXTERIOR), los sujetos que **hubieren repatriado activos financieros al 31 de marzo de cada año, que representen, por lo menos un cinco por ciento (5%) del total del valor de los bienes situados en el exterior.**

POR DECRETO 330 (B.O.01.04.2020) Se prorroga hasta el 30 de abril de 2020, inclusive, la fecha de repatriación prevista para el período fiscal 2019, establecida en los art. 10 y 11 del decreto 99/2019.

LOS FONDOS DEBEN PERMANECER DEPOSITADOS EN BANCOS HASTA EL 31 DE DICIEMBRE (Texto s/Decreto 116 B.O.30.01.2020)

El beneficio se mantendrá en la medida que esos **fondos permanezcan depositados en una cuenta abierta a nombre de su titular (caja de ahorro, cuenta corriente, plazo fijo u otras)**, en entidades comprendidas en el régimen de la ley 21526, **hasta el 31 de diciembre**, inclusive, del año calendario en que se hubiera verificado la repatriación o, **una vez cumplida la repatriación y efectuado el mencionado depósito, esos fondos se afecten, en forma parcial o total, a cualquiera de los siguientes destinos:**

a) **Su venta en el mercado único y libre de cambios**, a través de la entidad financiera que recibió la transferencia original desde el exterior.

b) **La adquisición de certificados de participación y/o títulos de deuda de fideicomisos de inversión productiva que constituya el Banco de Inversión y Comercio Exterior**, en carácter de fiduciario y bajo el contralor del Ministerio de Desarrollo Productivo como Autoridad de Aplicación, **siempre que tal inversión se mantenga bajo la titularidad del contribuyente hasta el 31 de diciembre**, inclusive, del año calendario en que se produjo la repatriación. Los fondos aplicados deben provenir de la misma cuenta que recibió la transferencia original desde el exterior.

c) **La suscripción o adquisición de cuotapartes de fondos comunes de inversión existentes o a crearse, en el marco de la ley 24083**, que cumplan con los requisitos exigidos por la Comisión Nacional de Valores, para dicho fin y que **se mantengan bajo la titularidad del contribuyente hasta el 31 de diciembre**, inclusive, del año calendario en que se produjo la repatriación. Los

fondos aplicados deben provenir de la misma cuenta que recibió la transferencia original desde el exterior.

Cuando los fondos que se hubieren depositado se destinaran, en forma parcial, a alguna de las operaciones mencionadas en los incisos precedentes, **el remanente no afectado a estas últimas debe continuar depositado en las cuentas y hasta el 31 de diciembre.**

LA RESOLUCION GENERAL (C.N.V.) 828 (10.03.2020), RESPECTO DE LAS INVERSIONES EN FCI, ESTABLECE QUE:

“Art. 1 - Incorporar como Sección XIII del [Capítulo III del Título XVIII de las Normas](#) (NT 2013 y mod.), el siguiente texto:

**“SECCIÓN XIII
RÉGIMEN DE REPATRIACIÓN DE ACTIVOS FINANCIEROS. LEY 27541 y
DECRETO REGLAMENTARIO 99/2019 (MODIF. POR D. 116/2020).
ASPECTOS GENERALES**

Art. 67 - A los efectos de lo dispuesto en el inciso c) del artículo 11 del decreto 99/2019 (texto modif. por D. 116/2020), los fondos provenientes de la repatriación de activos financieros situados en el exterior y depositados en cuentas habilitadas por las entidades financieras a ese único fin, podrán ser afectados total o parcialmente a la suscripción de cuotas partes de Fondos Comunes de Inversión Abiertos y/o Cerrados, de conformidad con las disposiciones establecidas en la presente Sección.

Las suscripciones que se generen con fondos provenientes de la repatriación deberán destinarse a una clase específica de cuota parte. A tal efecto, los Fondos Comunes de Inversión existentes deberán prever la emisión de dicha clase, adecuando sus Reglamentos de Gestión mediante el procedimiento contemplado en el artículo 15 de la Sección IV del Capítulo II del Título V de estas Normas.

FONDOS COMUNES DE INVERSIÓN ABIERTOS

Art. 68 - Los Fondos Comunes de Inversión Abiertos a ser constituidos bajo el presente régimen deberán invertir al menos el setenta y cinco por ciento (75%) de su haber en activos emitidos y negociados en el país, pudiendo invertir el porcentaje restante en activos emitidos y negociados en los países que revistan el carácter de “Estado Parte” del Mercosur y/o en la República de Chile, no resultando de aplicación lo dispuesto en la parte final del quinto párrafo del artículo 6 de la ley 24083, lo previsto en el artículo 11 del Capítulo II del Título V de las presentes Normas; ni lo establecido en el apartado 6.11 del Capítulo 2 de las Cláusulas Generales del Reglamento de Gestión.

Art. 69 - Las sociedades gerentes podrán encuadrar los fondos existentes bajo su administración dentro de las previsiones del presente régimen, mediante la adopción de una política de inversión específica ajustada a lo requerido en el artículo precedente, conforme el procedimiento previsto en el artículo 20 de la Sección IV del Capítulo II del Título V de estas Normas.

Las sociedades gerentes deberán adecuar las carteras de inversión respectivas en un plazo que no podrá exceder los treinta (30) días corridos de la publicación del Acta pertinente, en cuyo lapso no podrán realizar nuevas inversiones en el exterior.

Transcurrido el plazo antes establecido, y no habiéndose adecuado la cartera de inversión en los términos antes descriptos, el fondo no será considerado elegible a los fines del presente régimen.

Art. 70 - Supletoriamente, respecto a las cuestiones no contempladas en esta Sección, serán de aplicación las disposiciones establecidas para los Fondos Comunes de Inversión Abiertos que se encuentran en los Capítulos I, II y III del Título V de estas Normas.

Art. 71 - En el caso que la colocación y distribución de cuotas partes sea llevada a cabo por un agente de colocación y distribución integral, el mismo deberá proceder a la apertura de una cuenta bancaria exclusiva y distinta de aquellas abiertas en interés propio o de terceros y de aquellas previstas en el artículo 26 de la Sección VI del Capítulo II del Título V de estas Normas, en entidades financieras autorizadas por el Banco Central de la República Argentina, para la percepción de los montos correspondientes a suscripciones y rescates que se encuadren bajo este régimen especial, teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 67 de la presente Sección.

FONDOS COMUNES DE INVERSIÓN CERRADOS

Art. 72 - Los Fondos Comunes de Inversión Cerrados existentes o a crearse, deberán invertir exclusivamente en forma directa y/o indirecta en activos situados, constituidos, originados, emitidos y/o radicados en el país, no resultando de aplicación lo dispuesto en la parte final del quinto párrafo del artículo 6 de la ley 24083 así como tampoco la excepción dispuesta en el párrafo 3 del artículo 31 de la Sección VII del Capítulo II de estas Normas”.

CASOS EN LOS QUE NO CORRESPONDE PAGAR LA ALICUOTA DIFERENCIAL POR BIENES SITUADOS EN EL EXTERIOR

Art. 11 cuarto párrafo del decreto 99

En aquellos casos en que no corresponda el ingreso del importe de la alícuota diferencial a que hace referencia el segundo párrafo del art. 25 de la ley, el gravamen a ingresar en los términos de su primer párrafo deberá incluir el valor total de los bienes sujetos al impuesto, excepto los comprendidos en el artículo 25.1 de la ley (RESPONSABLE SUSTITUTO).

ACLARACION DECRETO 330 (B.O.01.04.2020)

“El beneficio previsto en este artículo resultará procedente cuando los fondos y los resultados, derivados de las inversiones mencionadas en el segundo párrafo -obtenidos antes del 31 de diciembre, inclusive, del año calendario en que se hubiera verificado la repatriación- se afectaran a cualquiera de los destinos

mencionados en este y en las condiciones allí establecidas, incluso, de manera indistinta y sucesiva a cualquiera de ellos”.

CASOS EN QUE CORRESPONDE LA DEVOLUCION DE LA ALICUOTA DIFERENCIAL PAGADA

Art. 11 quinto párrafo del decreto 99

En caso de corresponder la devolución, esta procederá hasta un monto equivalente al que exceda al incremento de la obligación que hubiera correspondido ingresar de haber tributado los activos del exterior a la escala progresiva comprendida en el primer párrafo del art. 25 de la ley de impuesto sobre los bienes personales.

El miércoles 15 de enero de 2020, tuvo lugar una reunión entre el CPCECABA; y funcionarios del Ministerio de Economía y de la AFIP, donde se aclaró que:

“La repatriación es por cada ejercicio fiscal; de ahí que el artículo 10 del decreto 99/2019 señala que debe efectuarse hasta el 31/3 “...de cada año...” y el artículo 11, cuando fija la pauta del 5% lo hace mencionando que ello debe acaecer “...a la fecha señalada en el artículo anterior...”.

“El activo financiero, definido como tal por la ley, debe estar en el patrimonio al 31/12/2019, dado que esa es la fecha, por el carácter de “instantáneo” del impuesto, en que se verifica el hecho imponible.

Tratándose de una participación societaria, no debe evaluarse esta disposición en torno a su subyacente, toda vez que la ley menciona como “activo financiero” a la participación”.

ACTA N° 34 EDI CON INSTITUCIONES PROFESIONALES DEL 05.03.2020

Aclaraciones de la AFIP, en relación con la **devolución de la alícuota incrementada**. El **jueves 5 de marzo de 2020**, tuvo lugar la reunión de Espacios de Dialogo Institucional, entre la AFIP y las Instituciones Profesionales (ACTA N° 34), donde se aclaró en la pregunta n° 2 que:

“Pregunta N° 2 Bienes situados en el exterior. Repatriación.

Como las normas mencionadas, al referirse al beneficio de la disminución de alícuota hacen referencia al término “devolución”, podrían plantearse distintas interpretaciones en relación al momento en que corresponde hacer uso del beneficio, las que podemos resumir de la siguiente manera:

a) Pagar el impuesto aplicando las alícuotas incrementadas, para luego una vez que se verifique la condición de mantener los fondos depositados en las condiciones antes mencionadas se pueda solicitar la devolución, situación que no nos parece lógica;

b) Aplicar el beneficio al momento del vencimiento general para la presentación de la declaración jurada y el pago, quedando sujeto a condición solo el mantenimiento del depósito en las condiciones dispuestas.

Entendemos que según lo dispuesto por la norma reglamentaria en su artículo 11, quienes hayan cumplido con la repatriación de por lo menos el 5% del valor total de sus bienes en exterior, queda exceptuados del pago del gravamen adicional. Lo cual es consistente con el objetivo perseguido por la Ley 27.541.

¿Se comparte el criterio?

Respuesta de AFIP

Se comparte el criterio sentado en la segunda opción.

Conforme lo establecido en el artículo 11 del Decreto N° 99/2019, una vez que se verifique que la repatriación se realizó antes del 31 de marzo inclusive y que representa al menos un 5% del total del valor de los bienes situados en el exterior, el contribuyente quedará exceptuado del pago del gravamen adicional, manteniéndose dicho beneficio en la medida en que esos fondos permanezcan depositados en el país o se afecten a los destinos indicados por la norma hasta el 31 de diciembre”.

Comentario:

Solamente se puede repatriar tenencias de moneda extranjera en el exterior, depositadas en cuentas al 31.12.2019, o al 31.12.2020 según el período de que se trate.

Solamente se puede repatriar el producido de la realización de activos financieros situados en el exterior, existentes al 31.12.2019, o al 31.12.2020 según el período de que se trate.

Si no hay tenencia de moneda extranjera depositada en el exterior, ni activos financieros en el exterior, al 31.12.2019, o al 31.12.2020 según el período de que se trate, no hay posibilidad de aplicar la alícuota reducida.

Se debe repatriar hasta el 30/04/2020 o hasta el 31/03/2021, como mínimo el 5% del valor total de todos los bienes del exterior al 31/12/2019, o al 31/12/2020 según el período de que se trate.

El importe repatriado debe permanecer depositado en una institución financiera (ley 21.526) hasta el 31/12/2020, o hasta el 31/12/2021, según el período de que se trate, a nombre del titular.

O venderse antes del 31/12/2020, o del 31/12/2021 según el período de que se trate, en el mercado único y libre de cambios.

O realizar antes del 31.12.2020, o del 31/12/2021, según el período de que se trate, las inversiones que autoriza el decreto 116 (se modifica el 2º párrafo del

art. 11 del decreto 99), y mantener las inversiones hasta el 31/12/2020, o hasta el 31/12/2021 según el período de que se trate.

En función de lo normado en el art. 25 2º párrafo de la ley de impuesto sobre los bienes personales (según ley 27.541), la alícuota diferencial superior puede quedar sin efecto **solamente respecto de activos financieros en el exterior**, pero no respecto de otros bienes del exterior que no sean activos financieros

A modo de ejemplo si solo tengo inmuebles en el exterior, que obviamente no son activos financieros, debo necesariamente tributar la alícuota diferencial superior

Ahora bien, para que la alícuota diferencial superior quede sin efecto se debe repatriar el producido de la realización de activos financieros situados en el exterior, en un porcentaje que fue fijado por la reglamentación en el 5% de todos los bienes del exterior

En cuanto al MNI se establece un orden de prelación, primero se computa contra los bienes del país, y de quedar un remanente el mismo se imputa contra los bienes del exterior

Posible interpretación del art. 11 del decreto 99: Se podría interpretar que, existiendo moneda extranjera en el exterior, y activos financieros en el exterior, la repatriación del 5% de todos los bienes del exterior, permite aplicar la alícuota reducida sobre todos los bienes del exterior y no solamente sobre los activos financieros del exterior.

Veamos un ejemplo: 10.000.000 de activos financieros en el exterior mas 5.000.000 de inmuebles en el exterior.

Repatriando el 5% de 15.000.000.

Alternativa interpretativa 1) según art. 25 2º párrafo de la ley. Pago la alícuota diferencial menor sobre los activos financieros del exterior (10.000.000) y pago la alícuota diferencial incrementada por los inmuebles del exterior (5.000.000). Aunque haya repatriado el 5% de todos los bienes del exterior.

Alternativa interpretativa 2) según art. 11 del decreto 99. Pago la alícuota diferencial menor sobre todos los bienes del exterior (15.000.000), tanto sobre los activos financieros del exterior como sobre los inmuebles del exterior. Ello debido a la repatriación del 5% de todos los bienes del exterior.

COMUNICACIÓN “A” 6.893 BCRA B.O.12.02.2020

Comunicación “A” 6.893 BCRA (07.02.2020) “Caja de ahorro repatriación de fondos – Bienes personales ley 27.541”

“- Disponer que –conforme a lo establecido en la Ley 27.541 y sus decretos reglamentarios– el monto proveniente de la repatriación de activos financieros situados en el exterior deberá ser acreditado en cuentas que las entidades

financieras habiliten a ese único fin denominadas **“Caja de ahorros repatriación de fondos - Bienes Personales Ley 27.541”**.

Esas cuentas se abrirán a nombre y a la orden exclusivamente del declarante, **manteniéndose en la moneda extranjera en la que se efectivice la repatriación de los fondos**. Las acreditaciones en dicha moneda – admitiéndose más de un crédito por dicho concepto– **deberán provenir únicamente de transferencias del exterior** cuyo originante y destinatario sea titular de la cuenta y declarante de la repatriación.

A los fines de acreditar el cumplimiento de la aplicación de los fondos al destino señalado, las entidades deberán conservar en el legajo de esta cuenta una copia de la documentación de la transferencia efectuada.

Las entidades financieras deberán informar a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) –conforme el procedimiento y pautas que establezca el citado organismo– los débitos que se efectúen en esas cuentas, sin interrumpir el cómputo de los plazos que la AFIP establezca en el caso de la constitución o renovación de plazos fijos con fondos acreditados en estas cajas de ahorro.”

“1.19. Imposiciones en certificados de depósitos a plazo fijo provenientes de acreditaciones en caja de ahorros repatriación de fondos - Bienes Personales Ley 27.541.

Los montos provenientes de acreditaciones en esas cajas de ahorro **podrán ser aplicados a la constitución de depósitos a plazo fijo, en la moneda extranjera** de que se trate esa acreditación y cuyo titular debe ser el titular de la mencionada caja de ahorro.

A los fines de cumplir con el deber de informar a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), las entidades financieras deberán llevar el control de permanencia de las imposiciones –conforme al procedimiento y pautas que establezca el citado organismo– desde las fechas y por los montos originalmente depositados al momento de la repatriación de fondos, sin interrumpir el cómputo de los plazos en los casos de constitución de plazos fijos con fondos acreditados en “Caja de ahorros repatriación de fondos - Bienes Personales Ley 27.541”, renovaciones de estos plazos fijos a su vencimiento o depósitos en esas cuentas provenientes del cobro de los citados plazos fijos”.

COMUNICACIÓN “B” 11.952 BCRA B.O.19.02.2020

Comunicación “B” 11.952 BCRA (14.02.2020) “Caja de ahorro repatriación de fondos – Bienes personales ley 27.541”

Por otro lado, les **aclaremos que en el caso de activos financieros repatriados del exterior en el marco de la Ley 27.541 –y sus decretos reglamentarios– con anterioridad a la vigencia de la Comunicación “A” 6893**, que hayan sido depositados en cajas de ahorros en moneda extranjera – y eventualmente aplicados a la constitución o renovación de plazos fijos–, **las entidades financieras deberán –a solicitud del declarante– considerarlo**

encuadrado en el citado marco, abrirle la “Caja de ahorros repatriación de fondos - Bienes Personales Ley 27.541” y trasladarle allí los fondos pertinentes.

COMUNICACIÓN “A” 6.941 BCRA B.O.27.03.2020

Comunicación “A” 6.941 BCRA (19.03.2020) “Caja de ahorro repatriación de fondos – Bienes personales ley 27.541”

“-Sustituir el punto 4.19. de las normas sobre “Depósitos de ahorro, cuenta sueldo y especiales” por lo siguiente:

“4.19. Caja de ahorros repatriación de fondos - Bienes Personales Ley 27541.

4.19.1. Apertura y titulares.

El monto proveniente de la repatriación de las tenencias de moneda extranjera y/o el resultado de la realización de los activos financieros situados en el exterior deberá ser acreditado en estas cuentas, las que -a solicitud del declarante- deberán ser abiertas a ese único fin por las entidades financieras que habiliten a sus clientes a operar con cajeros automáticos -propios o ajenos-.

*Estas cajas de ahorro se abrirán a nombre y a la orden exclusivamente del declarante, **manteniéndose en la moneda extranjera en la que se efectivice la repatriación de los fondos.***

Se admitirá la incorporación de cotitulares siempre que reúnan la condición de declarante y cotitular de la correspondiente cuenta de la cual se transfieren los fondos del exterior.

4.19.2. Acreditaciones.

Las acreditaciones se realizarán en la moneda en la que se efectivice la repatriación de los fondos y deberán provenir únicamente de transferencias del exterior cuyo(s) originante(s) y destinatario(s) sea(n) titular(es) de la cuenta y declarante(s) de la repatriación. Se admitirá más de una acreditación por dicho concepto.

Se admitirán las acreditaciones que provengan de transferencias del exterior originadas en cuentas de entes constituidos en el exterior, que hayan sido declaradas ante la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) por el titular de la cuenta de destino bajo su CUIT personal, en el marco del artículo 39 de la ley 27260.

Las entidades deberán conservar en el legajo de esta cuenta una copia de la documentación de las transferencias efectuadas.

4.19.3. Movimientos de fondos.

Las entidades financieras deberán informar a la AFIP -conforme al procedimiento y pautas que determine el citado Organismo- los débitos y créditos que se efectúen en estas cuentas, sin interrumpir el cómputo de los plazos que la AFIP establezca cuando los fondos depositados se destinen a la constitución o renovación de plazos fijos o a la inversión en los destinos previstos en los incisos b) o c) del artículo 11 del decreto reglamentario 99/2019 -y modif.-, en las condiciones establecidas por el citado decreto -y sus modif.-.

4.19.4. Otras disposiciones.

Los fondos repatriados del exterior en el marco de la ley 27541 -y sus decretos reglamentarios- **con anterioridad al 8/2/2020 que hayan sido depositados en cajas de ahorros en moneda extranjera -y eventualmente aplicados a la constitución o renovación de plazos fijos-, serán considerados encuadrados a solicitud del declarante en el marco de estas disposiciones.**

En estos casos, las entidades financieras deberán proceder a la apertura de una “Caja de ahorros repatriación de fondos -Bienes Personales Ley 27541” y transferir allí los fondos pertinentes.

4.19.5. En cuanto no se encuentre previsto y en la medida en que no se opongan a las presentes normas, serán de aplicación las disposiciones establecidas para los depósitos en caja de ahorros.”

Asimismo, se señala que, en virtud de la presente medida, **se deja sin efecto la aclaración contenida en el primer párrafo de la Comunicación “B” 11952.**

Finalmente, les hacemos llegar las hojas que, en reemplazo de las oportunamente provistas, corresponde incorporar en las normas sobre “Depósitos de ahorro, cuenta sueldo y especiales”. En tal sentido, se recuerda que en la página de esta Institución www.bcra.gov.ar, accediendo a “Sistema Financiero - MARCO LEGAL Y NORMATIVO - Ordenamientos y resúmenes - Textos ordenados de normativa general”, se encontrarán las modificaciones realizadas con textos resaltados en caracteres especiales (tachado y negrita”).

COMUNICACIÓN “C” 87.330 BCRA DEL 26.05.2020

Comunicación “C” 87.330 BCRA (26.05.2020) “Repatriación. Impuesto sobre los Bienes personales ley 27.541”

“Nos dirigimos a Uds. con relación a las cuentas del asunto, a los efectos de recordarles que **deberán informar a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP)**, conforme al procedimiento y pautas que determine el citado organismo, **los débitos y créditos que se efectúen en estas cuentas**, sin interrumpir el cómputo de los plazos que la AFIP establezca cuando los fondos depositados se destinen a la constitución o renovación de plazos fijos o a la inversión en los destinos previstos en los incisos b) o c) del artículo 11 del Decreto Reglamentario Nº 99/2019 –y modificatorios–, en las condiciones establecidas por el citado decreto –y sus modificatorios–.

En ese sentido, les aclaramos que, de acuerdo con lo indicado por dicho Organismo, el contribuyente podrá optar por alguno de los destinos admitidos, deshacerse de esa inversión inicial y realizar con posterioridad una nueva inversión dentro de las habilitadas, sin que ello implique la pérdida del beneficio de quedar exceptuados de la incidencia de la alícuota diferencial incrementada respecto de los bienes del exterior, en el Impuesto sobre los bienes personales”.

FORMALIDADES PARA EL INGRESO DE LA ALICUOTA DIFERENCIAL Y PARA LA DEVOLUCION DE LA MISMA.

Art. 12 decreto 99 (s/texto decreto 106 (B.O.30.01.2020)

Se faculta a la AFIP, para establecer la forma, el plazo y las condiciones para el ingreso y/o devolución del impuesto mencionado en el presente decreto, como así también para verificar la acreditación del ingreso al país y del mantenimiento hasta el 31 de diciembre de conformidad con las disposiciones señaladas en el artículo 11, de los fondos provenientes del exterior, su afectación a los destinos permitidos en el mismo artículo y para disponer el decaimiento de los beneficios allí establecidos, cuando en uso de sus facultades detecte el incumplimiento de las condiciones establecidas en la presente norma.

Las transferencias de moneda extranjera desde el exterior se deberán efectuar de conformidad con las normas del Banco Central de la República Argentina.

R.G. 4.673 (B.O.07.02.2020)

PAGO A CUENTA POR LA TENENCIA DE BIENES EN EL EXTERIOR R.G. 4.673 (B.O.07.02.2020) PRORROGA POR R.G. 4.691 (B.O.02.04.2020)

PAGO A CUENTA (ART. R.G.4.673)

PERIODO FISCALES 2019 Y 2020

Art. 1 de la R.G. 4.673

Se establece un pago a cuenta del impuesto sobre los bienes personales correspondiente a los **períodos fiscales 2019 y 2020**, que deberán ingresar las personas humanas y las sucesiones indivisas comprendidas en el art. 17 inciso a) de la ley de impuesto sobre los bienes personales (RESIDENTES), **que posean en los períodos fiscales 2018 y 2019, respectivamente, bienes en el exterior sujetos a impuesto.**

MONTO DEL PAGO A CUENTA

Art. 2 de la R.G. 4.673

El monto del pago a cuenta, se determinará sobre la base de los bienes en el exterior sujetos a impuesto en el período anterior, aplicando al **“Total de bienes**

en el exterior sujetos a impuesto” declarado en los **períodos fiscales 2018 y 2019**, respectivamente, **la alícuota que surge de la siguiente tabla:**

Total de bienes sujetos a impuesto		El pago a cuenta se determinará aplicando sobre el “Total bienes en el exterior sujetos a impuesto” el %
Más de \$	a \$	
0	3.000.000, inclusive	0,10%
3.000.000	6.500.000, inclusive	0,22%
6.500.000	18.000.000, inclusive	0,40%
18.000.000	En adelante	0,50%

El monto del pago a cuenta **podrá ser consultado en el sistema “Cuentas Tributarias”** en las siguientes fechas:

- Período fiscal 2019: a partir del 4/3/2020.
- Período fiscal 2020: a partir de la presentación de la declaración jurada del período fiscal 2019.

FORMA DE INGRESO DEL PAGO A CUENTA

Art. 3 de la R.G. 4.673

El pago a cuenta deberá ingresarse mediante la “Billetera Electrónica AFIP” creada por la R.G. 4.335 o el procedimiento de **transferencia electrónica de fondos** establecido por la R.G. 1.778, a cuyo efecto **deberá generarse el correspondiente Volante Electrónico de Pago (VEP)**, utilizando los códigos que se indican a continuación:

Impuesto	Concepto	Subconcepto	Período	Cuota
180 Imp s/Bs Pers.	183 Pago a cta.	183 Pago a cta.	2019	1
180 Imp s/Bs Pers.	183 Pago a cta.	183 Pago a cta.	2020	1

Vencimiento para el ingreso del pago a cuenta:

a) **Período fiscal 2019:** a partir del 4 de marzo de 2020 y hasta el 1 de abril de 2020. PRORROGA HASTA AL 06 DE MAYO DE 2020 POR R.G. 4691 (B.O.02.04.2020)

b) **Período fiscal 2020:** a partir del 1 de febrero de 2021 y hasta el 5 de abril de 2021.

EXIMICION DEL INGRESO DEL PAGO A CUENTA

Art. 4 de la R.G. 4.673

Se podrá solicitar la eximición del pago a cuenta en los siguientes casos:

a) **Cuando se hubiera ejercido la opción de repatriación de activos financieros del exterior** en los términos establecidos por los art. 10 y 11 del decreto 99 (modificado por el decreto 116).

b) **Declaren que no son titulares de bienes sujetos a impuesto en el exterior al 31/12/2019** o al 31/12/2020, según el período de que se trate.

S/R.G.4.931 (B.O.11.02.2021) (Se incorpora en inciso c) en la R.G. 4.673)

c) Cuando la suma de los anticipos de la RG 2.151, y del pago a cuenta de la R.G.4.673, **den como resultado un importe superior al impuesto determinado estimado para el período fiscal 2020.**

Dichos cálculos se efectuarán en papeles de trabajo que deberán conservarse en archivo a disposición de este Organismo.”

El inciso c) resulta de aplicación para el período fiscal 2020”.

A los fines de realizar la solicitud de eximición, los responsables deberán observar el siguiente procedimiento:

1. Ingresar a la página “web” de la AFIP con Clave Fiscal, con nivel de seguridad 3, **al sistema “Cuentas Tributarias”.**

2. **Seleccionar la transacción informática denominada “Eximición pago a cuenta”** e indicar, con carácter de declaración jurada en los términos del artículo 28 del decreto reglamentario de la ley 11683, el encuadre en alguno de los supuestos mencionados en el primer párrafo.

El sistema emitirá un comprobante como acuse de recibo del ejercicio de la opción.

Vencimiento para presentar la solicitud de eximición del pago a cuenta:

- **Período fiscal 2019:** a partir del 4/3/2020 y hasta el 1/4/2020. PRORROGA HASTA AL 06 DE MAYO DE 2020 POR R.G. 4691 (B.O.02.04.2020)

- **Período fiscal 2020:** a partir del 1/2/2021 y hasta el 5/4/2021.

EL PAGO A CUENTA NO SE PUEDE PAGAR POR COMPENSACION

Art. 5 de la R.G. 4.673

A los efectos de la cancelación del pago a cuenta, **no resultará de aplicación el mecanismo de compensación** previsto en el art. 1 de la R.G. 1.658.

PRESENTACION DE LA DDJJ DEL IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES. IMPROCEDENCIA DE LA EXIMICION DEL PAGO A CUENTA

Art. 6 de la R.G. 4.673

Cuando en la declaración jurada del período fiscal correspondiente, presentada por el sujeto que hubiera formulado la solicitud de eximición del pago a cuenta, surja que la opción de eximición del pago a cuenta resulta improcedente, deberán ingresarse los intereses resarcitorios previstos en el art. 37 de la ley 11.683, calculados sobre el monto del pago a cuenta que hubiera correspondido ingresar, desde la fecha de vencimiento fijada en el artículo 3.

CARÁCTER DE IMPUESTO INGRESADO

Art. 7 de la R.G. 4.673

El importe del pago a cuenta tendrá, para los responsables inscriptos en el impuesto sobre los bienes personales, el carácter de impuesto ingresado y en tal concepto será computado en la declaración jurada de los períodos fiscales 2019 o 2020, según corresponda.

=====

Denuncia penal. Planteo judicial respecto de la confiscatoriedad respecto de las alícuotas incrementadas para bienes del exterior

Gimenez Aubert María Susana JPE Nº 5 del 10.2022

Falta de presentación de la DDJJ de impuesto sobre los bienes personales
Interposición de una acción declarativa de inconstitucionalidad
Se rechaza el requerimiento fiscal de instrucción por no constituir delito

*“1º) Se inician las presentes actuaciones con motivo de la denuncia formulada por el Jefe (int.) de la Sección Penal Tributaria de la Dirección Regional Palermo de la Dirección General Impositiva de la Administración Federal de Ingresos Públicos en orden a la **supuesta evasión de pago de la suma de \$ 50.377.401,90 en concepto de Impuesto sobre los Bienes Personales correspondiente al ejercicio fiscal 2019** a la que se encontraría obligada la contribuyente María Susana Giménez Aubert (C.U.I.T. Nº 27-05100856-7).*

*Se indica en la denuncia que **la contribuyente omitió presentar la declaración jurada del referido impuesto**, habiéndose detectado que poseía bienes alcanzados por aquél, lo que generó que se dejara de ingresar el gravamen pertinente. Asimismo, la falta de presentación de dicha declaración jurada imposibilitaba al organismo fiscal controlar la determinación y posterior ingreso del “Aporte Solidario Extraordinario para Ayudar a Morigerar los Efectos de la Pandemia” (previsto por la ley Nº 27.605).*

(..)

*Iniciado entonces el procedimiento determinativo de oficio de la obligación (en los términos de artículo 14 y siguientes de la ley Nº 11.683), la contribuyente nuevamente manifestó su disconformidad con el cargo formulado e **indicó que había iniciado ante el Juzgado Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal Nº 10, causa CAF 2254/2021, una acción declarativa de inconstitucionalidad del plexo normativo antes citado y, además, que en el***

marco de aquel expediente, había solicitado una medida cautelar a raíz del inicio del procedimiento determinativo de oficio del gravamen en cuestión.

(..)

La omisión de presentar declaración jurada impositiva. Consecuencias jurídicas en el marco del Régimen Penal Tributario.

6°) Por el artículo 1° del título IX de la ley N° 27.430 (texto vigente del Régimen Penal Tributario al momento del hecho denunciado) se sanciona, entre otras conductas, las ocultaciones maliciosas mediante las que se evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional.

Respecto a la concreción del resultado típico previsto por la normativa antes señalada, mediante la omisión presuntamente maliciosa de presentar las declaraciones juradas al momento de sus respectivos vencimientos, este tribunal ha dicho en innumerables ocasiones que aquello no es irrelevante desde el punto de vista del derecho penal pues, como consecuencia de tal conducta (omisión) el Fisco puede carecer de los datos necesarios para conocer la capacidad contributiva de los contribuyentes y, por ende, el verdadero alcance de sus obligaciones tributarias

(..)

Así pues, en un sistema en el cual la autodeterminación es el principio general, la confección y la presentación de declaraciones juradas por las cuales se declaren datos falsos, la omisión de presentar de declaraciones juradas al vencimiento del plazo legal previsto a tal efecto, podría constituir, en principio, un ardid idóneo a fin de engañar al organismo recaudador, ocultándose la realidad comercial y las obligaciones tributarias de los contribuyentes (confr. Registros Nos. 407/2005, 240/2006, 962/2006, 361/2007, 331/2008, 17/2014 y 418/2016 de la Sala B de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico).

(..)

Si bien -se insiste- tales conceptos han sido esbozados en ocasión de resolverse una coyuntura judicialmente sustancialmente diferente a la que ahora nos ocupa, lo cierto es que la caracterización que en tal caso se hiciera del silencio del sujeto activo como elemento ardidoso suficiente para completar las exigencias típicas del delito de estafa son plenamente aplicables al delito de evasión tributaria, tanto más si se considera que la figura básica del delito aquí analizado -artículo 1 del título IX de la ley N° 27.430- expresamente prevé la posibilidad de que el ardid de que se trate adopte una forma omisiva

Las circunstancias del caso subexamine.

7°) Lo primero que hay que destacar es que no existe controversia sobre el hecho que Giménez Aubert no presentó la declaración jurada del Impuesto sobre los Bienes Personales del ejercicio fiscal 2019. Lo que el denunciante sí asevera (al igual que la parte querellante) es que aquella conducta omisiva constituye un ardid idóneo en los términos del Régimen Penal Tributario como para tener por configurado un supuesto de evasión tributaria (que por el monto, en el caso, sería del tipo agravada). Ahora bien, tomando en cuenta la normativa y circunstancias antes señaladas (confr. consideraciones 5° y 6°) como pautas interpretativas del hecho denunciado cabe destacar lo siguiente:

El propio denunciante indicó que la contribuyente presentó las declaraciones juradas del impuesto en cuestión vinculadas a los ejercicios fiscales anteriores al aquí examinado.

La contribuyente respondió de manera veraz cada uno de los requerimientos que le fueron cursados en el marco de la Orden de Intervención N° 1.877.080, aportando papeles de trabajo y documentación relacionada con la obligación en trato. Tal circunstancia no es reveladora de una posición reticente o resistente de la contribuyente con relación a la fiscalización.

La fiscalización reconoció, desde la notificación de la proforma (o pre-vista) que el monto a ingresar por el impuesto y ejercicio fiscal en cuestión fue establecido en función de la información aportada por la contribuyente.

Del cotejo de los papeles de trabajo brindados por la contribuyente en el marco de la fiscalización en torno a la descripción de su patrimonio y a su valuación en función de las pautas establecidas por la ley del Impuesto sobre los Bienes Personales (confr. fs. 93 y 104 del cuerpo N° 1 de las actuaciones administrativas denominadas “BIENES PERSONALES”, reservado en Secretaría) con los Anexos confeccionados por el Fisco con relación a la determinación del gravamen en cuestión (confr. fs. 124, 211 y 308 de los cuerpos Nos. 1 y 2 de las actuaciones administrativas denominadas “BIENES PERSONALES”, reservados en Secretaría), no se observan diferencias en cuanto a los bienes que se incluyen y su valuación. En otras palabras, tal como lo indicó la fiscalización, el monto a ingresar en concepto de Impuesto sobre los Bienes Personales del ejercicio fiscal 2019 fue calculado a partir de la propia información aportada por Giménez Aubert, sin que fuese necesaria la puesta en funcionamiento de la maquinaria fiscalizadora para arribar a aquella cifra. Es más, tal como se reconoció en la resolución determinativa de oficio, el Fisco no había tomado en cuenta al correr la vista el total de los anticipos ni los pagos a cuenta del impuesto que ya habían sido ingresados (al igual que el saldo a favor del Fisco ingresado por la responsable sustituta María Mercedes Sarrabayrouse, en torno a la participación de Giménez Aubert en “KRANSOR S.A.”); montos éstos que surgían de la base de datos del organismo fiscal.

Tal como se señaló precedentemente, la contribuyente ingresó los anticipos y pagos a cuenta del gravamen en orden al ejercicio fiscal 2019. Si bien estas sumas son una proyección en función del impuesto liquidado en un ejercicio fiscal anterior, tal circunstancia no sería reveladora de una conducta omisiva o de ocultamiento del patrimonio existente de la contribuyente.

Giménez Aubert brindó durante toda la fiscalización una misma explicación respecto al motivo por el cual no había presentado la declaración jurada del Impuesto sobre los Bienes Personales del ejercicio fiscal 2019. Tales motivos, como ya se explicó, responden al cuestionamiento de la constitucionalidad de las alícuotas del impuesto establecidas a partir el ejercicio fiscal 2019 (artículo 28 de la ley N° 27.541 y artículo 9° del decreto reglamentario N° 99/2019) y de la imposibilidad de presentar una declaración jurada exponiendo una alícuota

distinta a la que la contribuyente cuestiona (es decir, tomando en cuenta aquélla vigente antes de la reforma de la normativa antes citada).

La contribuyente planteó ante el fuero competente (nacional en lo contencioso administrativo federal) la inconstitucionalidad de la normativa en cuestión; circunstancia que fue comunicada a la fiscalización a modo de justificar la falta de presentación de la declaración jurada en cuestión. Asimismo, el Fisco tuvo conocimiento de aquel planteo a partir de habersele corrido traslado de la demanda en el marco de dicho expediente judicial.

Si bien la Orden de Intervención N° 1.877.080 fue iniciada con anterioridad al planteo de inconstitucionalidad del plexo normativo en cuestión (6/10/2020 y 11/03/2021, respectivamente), también es cierto que dicha demanda judicial fue instada antes de que formalmente se le reclamara a la contribuyente el pago del impuesto a partir de la notificación de la proforma (o pre-vista), lo cual aconteció el 21/5/2021.

El Fisco no practicó ajuste alguno respecto al impuesto, sino que estableció el monto a ingresar a partir de la información aportada por la contribuyente y, tomando en cuenta los cuestionamientos efectuados por esta última en torno a los anticipos y pagos a cuentas ya efectuados (y que no habían sido computados por la fiscalización).

8°) Tal como se señaló en la consideración 6°, a partir de la falta de presentación de una declaración jurada, el Fisco puede carecer de los datos necesarios para conocer la capacidad contributiva de los contribuyentes y, por ende, el verdadero alcance de sus obligaciones tributarias. Esto guarda relación con lo ya también indicado en torno a que en un sistema en el cual la autodeterminación es el principio general, la confección y la presentación de declaraciones juradas por las cuales se declaren datos falsos, la omisión de presentar de declaraciones juradas al vencimiento del plazo legal previsto a tal efecto, podría constituir, en principio, un ardid idóneo a fin de engañar al organismo recaudador, ocultándose la realidad fiscal.

Ahora bien, para que se concrete el resultado típico mediante la omisión de presentar las declaraciones juradas al momento de sus respectivos vencimientos, ésta debe ser además presuntamente maliciosa. En otras palabras, el mero incumplimiento del deber de presentar una declaración jurada no tiene idoneidad suficiente para evadir tributos si aquella conducta (omisiva) no está acompañada de una mise-en-scène o conducta resistente del contribuyente que dificulte la labor de fiscalización e impida conocer el verdadero alcance de las obligaciones tributarias.

Ejemplos de tales omisiones maliciosas serían el cómputo de compras en los registros contables del contribuyente sin respaldo documental, la falta de colaboración durante la inspección practicada por los funcionarios del organismo de recaudación para la determinación de las obligaciones tributarias (confr. voto del doctor Bonzón en Registro N° 163/2010 de Sala "A" de la Cámara del fuero); que el contribuyente presente la declaración jurada luego de la fecha establecida para hacerlo y, además, que aquélla sea engañosa por exponer datos que no

sean ciertos (gastos y crédito fiscal en exceso, ingresos y débito fiscal en defecto, valuaciones patrimoniales inferiores a lo legalmente establecido, entre otros supuestos)

(..)

9°) *En el subexamine no se discute la existencia de otros bienes (además de los informados por la contribuyente a la fiscalización) o que la valuación asignada por Giménez Aubert a los mismos haya sido engañosa; circunstancias ambas que claramente podrían alterar la base imponible del Impuesto sobre los Bienes Personales y, por ende, el monto a ingresar por aquél. En otras palabras, no se cuestiona la realidad económica del patrimonio de Giménez Aubert. Lo que se discute aquí es si la falta de presentación de la declaración jurada de aquel gravamen en orden al ejercicio fiscal 2019, en las condiciones que ya han sido expuestas en extenso a lo largo del presente, constituye o no un ardid idóneo para evitar el debido control del organismo fiscal y, por ende, pueda ser constitutiva de una conducta sancionada por el Régimen Penal Tributario.*

Bajo tal premisa, se destaca que de los antecedentes administrativos vinculados a la Orden de Intervención N° 1.877.080. relevados en la consideración 4° y de las apreciaciones efectuadas en la consideración 6°, en el caso particular de Giménez Aubert, no se advierte una falta de colaboración de aquélla en torno a la fiscalización que se le practicó. Además, según se desprende de la resolución determinativa de oficio, la información brindada por la nombrada no resultó engañosa en tanto el monto a ingresar del impuesto en cuestión fue establecido justamente a partir de aquellos datos.

También resulta destacable el hecho que Giménez Aubert expuso a la fiscalización -desde un comienzo- los motivos por los cuales no había presentado la declaración jurada. Así, el Fisco tuvo pleno conocimiento de aquella decisión (falta de presentación de la declaración jurada) y de los argumentos de tal posición, sin que la contribuyente haya desplegado algún ardid o engaño al respecto. Giménez Aubert fue transparente desde la apertura de la Orden de Intervención (y específicamente antes de la notificación de la prevista) respecto de las razones por los cuales no presentaba la declaración jurada; razones que sin perjuicio de su acierto o no (cuestión que no resulta objeto de las presentes actuaciones y que está siendo analizada en el marco de la acción de inconstitucionalidad iniciada por la contribuyente ante el fuero nacional en lo contencioso administrativo federal), no exponen objetivamente una conducta maliciosa por parte de Giménez Aubert.

10°) *Por lo expuesto, no se advierte en el caso un ardid o engaño por parte de Giménez Aubert que torne imposible detectar la maniobra mediante el rutinario y normal control del órgano fiscalizador (confr. voto del doctor Juan Carlos Bonzón en Registro N° 143/2020 de la Sala "A" del fuero). Siendo ello así, corresponde rechazar el requerimiento fiscal de instrucción formulado por el señor Fiscal por no existir ardid idóneo que permita tipificar la conducta endilgada a Giménez Aubert en la presunta evasión tributaria agravada (confr. artículo 2 de Título IX de la ley N° 27.430).*

(..)

13°) *Sintetizando todo cuanto hasta aquí se expusiera, se observa que **si bien la contribuyente María Susana Giménez Aubert efectivamente omitió***

presentar en tiempo oportuno la declaración jurada correspondiente al Impuesto a los Bienes Personales -ejercicio fiscal 2019-, dicha omisión en el caso carece de la idoneidad que reclama el tipo penal del artículo 1° del Régimen Penal Tributario. Ello así por la razón que **esa omisión no poseía características ardidosas** que pudieran dar lugar a que el organismo recaudador incurriera en un error acerca de la capacidad contributiva de la denunciada. Esta **capacidad contributiva**, así como también **la concurrencia a su respecto del hecho imponible que hace nacer la obligación tributaria, era bien conocida por el organismo recaudador, precisamente como consecuencia de las propias declaraciones previas de la contribuyente**, sin que nada de lo actuado u omitido por la denunciada tuviera la capacidad cierta o potencial de modificar ese conocimiento.

Pero además de ello, resulta determinante la consideración de que la contribuyente Giménez Aubert no sólo no negó su conocida capacidad fiscal ni materializó ninguna conducta para desdibujarla, sino que en el ejercicio de su derecho constitucional de peticionar a las autoridades (artículo 14 de la Constitución Nacional) ocurrió ante un órgano jurisdiccional, reclamando aquello que consideraba ajustado a derecho, y que desde su perspectiva influía directamente sobre la determinación que correspondía hacerse del impuesto en cuestión.

De esta forma, **nos encontramos frente a una ciudadana que no realizó ninguna conducta pasible de ser considerada engañosa o ardidosa** en los estrictos términos que reclama la ley penal -cuya interpretación extensiva se encuentra absolutamente vedada, como es bien sabido-, habiéndose limitado en cambio a canalizar su reclamo dirigido a morigerar la obligación tributaria, mediante la utilización de las herramientas legales adecuadas.

Obviamente, de lo expuesto no debe derivarse que esta judicatura avala la razonabilidad de tal reclamo -juicio que compete a los magistrados del fuero correspondiente-, pero sí la indiscutible afirmación que indica que **el delito tributario y la deuda tributaria son dos categorías conceptualmente diferentes e independientes la una de la otra**. Por ello, y porque resulta ajeno a nuestro sistema constitucional -y a cualquier otro que se considere respetuoso de los derechos individuales- pretender aplicar las consecuencias del derecho penal a una persona por la sola razón de ser deudora de una obligación tributaria (o de cualquier otra naturaleza), es que corresponde enfatizar que **el delito de evasión tributaria encuentra su fundamento legitimante en el disvalor que subyace en la conducta de quien pretende engañar al Fisco, y no en la simple constatación que registra una obligación vencida**.

En tales términos, habiendo quedado descartado -como se dijo- que la conducta de la señora María Susana Giménez Aubert presente esos particulares contornos, es que corresponde rechazar el requerimiento fiscal de instrucción.

Por todo lo expuesto, **SE RESUELVE:**

RECHAZAR el requerimiento fiscal de instrucción POR NO CONSTITUIR DELITO el hecho atribuido a la señora María Susana Giménez Aubert (artículo 195 segundo párrafo del Código Procesal Penal de la Nación)".

=====

Capítulo 6 Responsable sustituto. Sociedades y Fideicomisos

Responsable sustituto. Sociedades

Accionistas o socios del exterior. Presunción que no admite prueba en contrario

Reintegro del impuesto pagado por la sociedad

El impuesto será determinado por la sociedad en su carácter de responsable sustituto

Diferencia entre al activo y pasivo

Aportes de capital

Fecha de cierre de ejercicio distinta al 31 de diciembre

Aumentos de capital

Disminuciones de capital

Derecho a reintegro por parte del responsable sustituto

Tratamiento de las sociedades de hecho, y de las sociedades simples o residuales

Dictamen (DAT) 2/2004 de fecha 08.01.2004.

Dictamen (DAT) 63/2002 de fecha 28.06.2002.

Dictamen (DAL) 131/2001 de fecha 07.12.2001.

Tratamiento de las SAS

Tratamiento de accionistas o socios residentes en países que firmaron el tratado de Montevideo (ALADI)

Tratado de Montevideo. Art. 48. Cláusula de la Nación más favorecida.

Nota Externa 5/2008 (B.O.04.08.08).

Dictamen (PTN) 170/2006 de fecha 30.06.2006.

Losa Ladrillos Olavarría S.A. T.F.N. Sala A del 08.08.2011.

Losa Ladrillos Olavarría S.A. C.N.A.C.A.F. Sala V del 06.12.2012.

Losa Ladrillos Olavarría S.A. C.S.J.N. del 04.02.2014.

Responsable sustituto. Fideicomisos

Los bienes entregados en fiducia no integran el patrimonio de las personas humanas que los entregaron en fiducia

Las personas humanas deben verificar que el fideicomiso haya ingresado el impuesto en su carácter de responsable sustituto

Presunción que no admite prueba en contrario

Caso particular de las “Cajas de Profesionales” que contraten fideicomisos de administración

Art. 14 bis de la Constitución Nacional

Art. 40 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires

Art. 3 inciso b) punto 4) de la ley 24.241

Ley 12.724. Caja de Profesionales en Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires

Caja de Jubilaciones y Pensiones de Abogados y Procuradores de la Provincia de Mendoza CSJN del 05.05.2009

Banco de la Provincia de Buenos Aires CSJN del 15.03.1940

Dictamen (DATyJ) 10/1981 DEL 02.07.1981

Responsable sustituto compensación

Nota (SDG LTI) 1.542/03 de fecha 20.05.2003.

Jurisprudencia sobre compensación

Rectificaciones Rivadavia SA CSJN del 12.07.11.

Cresud SA CNACAF Sala III del 04.10.2018.

Cresud SA CNACAF Sala II del 16.04.2019.

IRSA CNACAF Sala V del 08.08.2018.

Cresud SA Dictamen de la Procuración General de la Nación del 13.10.2020

Avenida Compras SA CAACAF Sala IV del 08.02.2022

=====

RESPONSABLES SUSTITUTOS. SOCIEDADES Y FIDEICOMISOS

Art. 25.1 de la ley de impuesto sobre los bienes personales

RESPONSABLES SUSTITUTOS ART. 25.1 SOCIEDADES (LEY 19.550)

Art. 25.1 primer párrafo de la ley

El gravamen correspondiente a las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la ley general de sociedades ley 19550, cuyos titulares sean **personas humanas y/o sucesiones indivisas domiciliadas en el país o en el exterior, y/o sociedades y/o cualquier otra persona jurídica, domiciliada en el exterior**, será liquidado o ingresado por las sociedades regidas por la ley 19.550 y **la alícuota a aplicar será de cincuenta centésimos por ciento (0,50%)** sobre el valor determinado de acuerdo con lo establecido por el inciso h) del artículo 22 de la ley de impuesto sobre los bienes personales.

El impuesto así ingresado tendrá el carácter de pago único y definitivo.

A simple modo de ejemplo:

Si el accionista de una SA argentina es una persona humana (del país o del exterior) la SA debe ingresar el impuesto como responsable sustituto.

Si el accionista de una SA argentina es una persona jurídica del país la SA no debe ingresar el impuesto como responsable sustituto.

Si el accionista de una SA argentina es una persona jurídica del exterior la SA debe ingresar el impuesto como responsable sustituto (presunción que no admite prueba en contrario).

Observación:

El responsable sustituto reemplaza al contribuyente de derecho en la relación jurídica tributaria.

El hecho imponible instantáneo se produce en cabeza del accionista al 31/12, pero el impuesto debe ser ingresado por la sociedad.

ACCIONISTAS O SOCIOS DEL EXTERIOR. PRESUNCION QUE NO ADMITE PRUEBA EN CONTRARIO

Art. 25.1 segundo párrafo de la ley

Se presume sin admitir prueba en contrario, que las acciones y/o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la ley 19550, cuyos titulares sean sociedades, cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, empresas, establecimientos estables, patrimonios de afectación o explotaciones, domiciliados, radicados o ubicados en el exterior, **pertenecen de manera**

indirecta a personas físicas domiciliadas en el exterior o a sucesiones indivisas radicadas en el exterior.

REINTEGRO DEL IMPUESTO PAGADO POR LA SOCIEDAD

Art. 25.1 tercer párrafo de la ley

Las sociedades responsables del ingreso del gravamen tendrán derecho a reintegrarse el importe abonado, incluso reteniendo y/o ejecutando directamente los bienes que dieron origen al pago.

EL IMPUESTO SERA DETERMINADO POR LAS SOCIEDADES EN SU CARÁCTER DE RESPONSABLES SUSTITUTOS

Art. 20.2 primer párrafo del D.R. de la ley de impuestos sobre los bienes personales

El impuesto establecido en el artículo 25.1 de la ley, **será liquidado e ingresado con carácter de pago único y definitivo por las sociedades** comprendidas en la ley 19550, incluidos los establecimientos estables pertenecientes a las sociedades extranjeras mencionadas en el artículo 118 de esta última ley, las sociedades de hecho y las sociedades irregulares.

DIFERENCIA ENTRE EL ACTIVO Y EL PASIVO

Art. 20.2 segundo párrafo del D.R. de la ley de impuestos sobre los bienes personales

El impuesto se liquidará considerando el importe que surja de **la diferencia entre el activo y el pasivo de la sociedad correspondiente al 31 de diciembre** del año respectivo, y aplicando la alícuota del CERO CON CINCUENTA POR CIENTO (0,50%) sobre el monto resultante atribuible a las acciones y participaciones cuyos titulares sean personas físicas o sucesiones indivisas domiciliadas o radicadas en el país o en el extranjero y/o sociedades o cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, ente o patrimonio de afectación, domiciliado, radicado o ubicado en el exterior.

APORTES DE CAPITAL

Art. 20.2 tercer párrafo del D.R. de la ley de impuestos sobre los bienes personales

Cuando el patrimonio neto de la sociedad al cierre del ejercicio considerado para la liquidación del impuesto contenga **aportes de capital, incluidos los irrevocables para la futura integración de acciones**, los mismos deberán detrarse de la base imponible definida precedentemente, en el monto que corresponda a titulares de acciones o participaciones que no resultan

comprendidas en la liquidación del gravamen prevista en el artículo 25.1 de la ley.

FECHA DE CIERRE DE EJERCICIO DISTINTA AL 31/12

Art. 20.2 cuarto párrafo del D.R. de la ley de impuestos sobre los bienes personales

Si la fecha de cierre del ejercicio comercial no coincide con el 31 de diciembre del año respectivo, se deberán sumar y/o restar al patrimonio neto, los aumentos y disminuciones de capital definidos en los párrafos siguientes.

AUMENTOS DE CAPITAL

Art. 20.2 quinto párrafo del D.R. de la ley de impuestos sobre los bienes personales

Los aumentos de capital a que se refiere el tercer párrafo del inciso h) del artículo 22 de la ley, son aquellos originados en la integración de acciones o aportes de capital, incluidos los irrevocables para la futura integración de acciones o aumentos de capital, verificados entre la fecha de cierre del ejercicio comercial de las sociedades y el 31 de diciembre del período fiscal por el que se liquida el impuesto.

Art. 20.2 sexto párrafo del D.R. de la ley de impuestos sobre los bienes personales

El monto de dichos aumentos incrementará el patrimonio neto sobre el cual se determina el gravamen, en el monto atribuible a las acciones y participaciones cuyos titulares sean personas físicas o sucesiones indivisas domiciliadas o radicadas en el país o en el extranjero y/o sociedades o cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, ente o patrimonio de afectación, domiciliado, radicado o ubicado en el exterior.

DISMINUCIONES DE CAPITAL

Art. 20.2 séptimo párrafo del D.R. de la ley de impuestos sobre los bienes personales

Por su parte las disminuciones de capital son las originadas a raíz de:

- a) Dividendos en efectivo o en especie -excluidas acciones liberadas-correspondientes al ejercicio comercial cerrado por la sociedad que efectuó la distribución durante el período que se liquida el impuesto y puestos a disposición en el transcurso de este último, cualquiera fuere el ejercicio comercial de dicha sociedad en el que se hubieran generado las utilidades distribuidas.
- b) Utilidades distribuidas por la sociedad con posterioridad al último ejercicio cerrado por la misma, durante el período por el que se liquida el impuesto,

cualquiera fuera el ejercicio comercial de la sociedad en el que se hubieran generado las utilidades distribuidas.

Art. 20.2 octavo párrafo del D.R. de la ley de impuestos sobre los bienes personales

El monto de dichas disminuciones reducirá el patrimonio neto sobre el cual se determina el gravamen, en la parte atribuible a las acciones y participaciones cuyos titulares sean personas físicas o sucesiones indivisas domiciliadas o radicadas en el país o en el extranjero y/o sociedades o cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, ente o patrimonio de afectación, domiciliado, radicado o ubicado en el exterior.

DERECHO A REINTEGRO POR PARTE DEL RESPONSABLE SUSTITUTO

Art. 20.3 del D.R. de la ley de impuestos sobre los bienes personales

A los fines de ejercer el derecho al reintegro del importe abonado, previsto en el último párrafo del artículo 25.1 de la ley (HOY ART. 25.1 TERCER PARRAFO), las sociedades responsables del ingreso del gravamen deberán considerar la situación particular de cada uno de los titulares de las acciones o participaciones que resultaron comprendidas en la liquidación del impuesto a los efectos de determinar la proporción del mismo que corresponda atribuirles al 31 de diciembre del año respectivo, debiendo tenerse en cuenta, para estos casos, los saldos deudores o acreedores de las cuentas particulares de los socios, los aportes de capital y cualquier otra circunstancia que permita determinar en forma precisa el porcentaje real de las participaciones.

TRATAMIENTO DE LA SOCIEDADES DE HECHO Y DE LAS SOCIEDADES SIMPLES O RESIDUALES

Hasta la reforma de la ley 19.550 por imperio de la ley 26.994. (ANTES DEL 01.08.2015).

Art. 21 LSC, Código de Comercio art. 8 inciso 5), Código de Comercio art. 452 inciso 3)

Dictamen (DAT) 2/2004 de fecha 08.01.2004.

Dictamen (DAT) 63/2002 de fecha 28.06.2002.

Dictamen (DAL) 131/2001 de fecha 07.12.2001.

Las S.H. con actividad agropecuaria no deben actuar como responsables sustitutos. (porque no desarrollan actividad comercial, desarrollan actividad civil)

Luego de la reforma de la ley 19.550 por imperio de la ley 26.994. (A PARTIR DEL 01.08.2015).

A partir de la reforma de la ley 19.550 (ley 26.994), todas las sociedades simples o residuales debe actuar como responsables sustitutos.

TRATAMIENTO DE LAS SAS

ACTA N° 36 EDI CON INSTITUCIONES PROFESIONALES DEL 27.08.2020

Las SAS debe actuar como responsable sustituto en los términos del art. 25.1 de la ley de impuesto sobre los bienes personales.

“6. Impuesto sobre los Bienes Personales - Acciones y Participaciones Societarias – SAS

El artículo incorporado a continuación del 25 de la Ley de Bienes Personales establece que “el gravamen correspondiente a las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la Ley General de Sociedades Ley 19.550, t.o. 1984 y sus modificaciones, cuyos titulares sean personas humanas y/o sucesiones indivisas domiciliadas en el país o en el exterior, y/o sociedades y/o cualquier otra persona jurídica, domiciliada en el exterior, será liquidado o ingresado por las sociedades regidas por esa ley y la alícuota a aplicar será de cincuenta centésimos por ciento (0,50%) sobre el valor determinado de acuerdo con lo establecido por el inciso h) del artículo 22 de la presente norma....”

Las Sociedades por acciones simplificadas (SAS) fueron creadas por la Ley 27.349. Se consulta si las mismas ¿deben considerarse alcanzadas por las disposiciones de la responsabilidad sustituta, o si por el contrario los socios deben incluir como gravadas en su DDJJ personal, su participación en dichas sociedades?

Respuesta de AFIP

Mediante la Ley N° 27349 se crearon las sociedades por acciones simplificadas y reguló determinados aspectos referidos a la constitución y funcionamiento de las mismas que el legislador consideró pertinente. En tal sentido, en el marco de dicho plexo legal **se previó puntualmente que todas aquellas cuestiones que involucren a dichas sociedades y que no se encuentren dentro de la regulación específica dispuesta por aquélla, se regirán por la Ley N° 19.550** –Ley de Sociedades Comerciales-.

En efecto, el artículo 33 de la norma legal en trato crea “...la sociedad por acciones simplificada, identificada en adelante como SAS, como un nuevo tipo societario, con el alcance y las características previstas en esta ley. Supletoriamente, serán de aplicación las disposiciones de la Ley General de Sociedades, 19.550, t. o. 1984, en cuanto se concilien con las de esta ley”.

Como puede observarse la Ley N° 27.349, prevé que las SAS no sólo se rigen por su ley especial de creación –en aquellos aspectos específicos

previstos por el legislador- sino también por la Ley N° 19.550, la cual rige, con carácter residual, en todos los aspectos no alcanzados por aquella.

*Así pues, se interpreta que sin perjuicio de que las SAS se encuentren reguladas por los términos de la Ley N° 27349, **las mismas revisten asimismo el carácter de sociedades regidas por la Ley N° 19.550.***

*De este modo, puede apreciarse que **las SAS quedan alcanzadas por el régimen de responsabilidad** sustitutiva previsto en el artículo sin número incorporado a continuación del artículo 25 de la Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales, atento a que el mismo alcanza a las sociedades "regidas por la Ley General de Sociedades Ley 19.550, t.o.1984 y sus modificaciones".*

TRATAMIENTO DE ACCIONISTAS O SOCIOS RESIDENTE EN PAISES QUE FIRMARON EL TRATADO DE MONTEVIDEO (ALADI)

Tratado de Montevideo. Art. 48. Cláusula de la Nación más favorecida.

Nota Externa 5/2008 (B.O.04.08.08).

Dictamen (PTN) 170/2006 de fecha 30.06.2006. (a favor del fisco).

"Losa Ladrillos Olavarría S.A." de la sala "A" del T.F.N. de fecha 08.08.2011 (**a favor del contribuyente**).

"Losa Ladrillos Olavarría S.A." de la sala V de la C.N.A.C.A.F. de fecha 06.12.2012 (**a favor del fisco**).

"Losa Ladrillos Olavarría S.A." de la C.S.J.N. de fecha 04.02.2014 (**p/280**)

Por lo tanto, las sociedades argentinas deben actuar como responsable sustituto de sus accionistas sociedades del exterior residentes en los países miembros de la ALADI. (ARGENTINA, BOLIVIA, BRASIL, COLOMBIA, CHILE, ECUADOR, MEXICO, PARAGUAY, PERU, URUGUAY Y VENEZUELA)

RESPONSABLES SUSTITUTOS. FIDEICOMISOS

Art. 25.1 cuarto párrafo de la ley

Tratándose de fideicomisos no mencionados en el inciso i) del artículo 22 de ley (FIDEICOMISOS NO FINANCIEROS) excepto cuando, el fiduciante sea el Estado Nacional, Provincial, Municipal o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires o aquellos se encuentren destinados al desarrollo de obras de infraestructura que constituyan un objetivo prioritario y de interés del Estado Nacional,

El gravamen será liquidado e ingresado por quienes asuman la calidad de fiduciarios, aplicando la alícuota (0,50%) **sobre el valor de los bienes que integren el fideicomiso al 31 de diciembre de cada año**, determinado de acuerdo con lo establecido en el inciso k) del artículo 22 de la presente ley.

El impuesto así ingresado tendrá el carácter de pago único y definitivo.

En caso de que el Estado Nacional, Provincial, Municipal o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires comparta la calidad de fiduciante con otros sujetos, el gravamen se determinará sobre la participación de estos últimos, excepto en los fideicomisos que desarrollen las obras de infraestructura a que se refiere el presente párrafo.

Observación

Por lo tanto cuando el fiduciante es una persona jurídica, el fideicomiso debe actuar como responsable sustituto (presunción que no admite prueba en contrario).

LOS BIENES ENTREGADOS EN FIDUCIA NO INTEGRAN EL PATRIMONIO DE LAS PERSONAS HUMANAS QUE LOS ENTREGARON EN FIDUCIA

Art. 22 inciso k) de la ley de impuesto sobre los bienes personales

“k) Los bienes integrantes de fideicomisos no comprendidos en el inciso i) de este artículo se valuarán de acuerdo con las disposiciones de la presente ley y su reglamentación.

Los bienes entregados a estos fideicomisos no integrarán la base que los fiduciantes, personas físicas o sucesiones indivisas, deben considerar a efectos de la determinación del impuesto. Si el fiduciante no fuese una persona física o sucesión indivisa, dichos bienes no integrarán su capital a fines de determinar la valuación que deben computar a los mismos efectos.

LAS PERSONAS HUMANAS DEBEN VERIFICAR QUE EL FIDEICOMISO HAYA INGRESADO EL IMPUESTO EN SU CARÁCTER DE RESPONSABLE SUSTITUTO

Lo dispuesto en el párrafo anterior sólo será aplicable si se hubiera ingresado, a su vencimiento, el impuesto a que se refiere el cuarto párrafo del artículo sin número incorporado a continuación del artículo 25 de la presente ley.

La reglamentación establecerá el procedimiento para determinar la valuación de los bienes comprendidos en el inciso i) y el agregado a continuación del inciso i) cuando el activo de los fideicomisos o de los fondos comunes de inversión, respectivamente, se encuentre integrado por acciones u otras participaciones en el capital de entidades sujetas al pago del impuesto a la ganancia mínima presunta”.

PRESUNCION QUE NO ADMITE PRUEBA EN CONTRARIO

Art. 25 quinto párrafo de la ley

Se presume sin admitir prueba en contrario, que los bienes que integran el fideicomiso pertenecen de manera directa o indirecta a sujetos pasivos del gravamen. (PERSONAS HUMANAS O SUCESIONES INDIVISAS)

CASO PARTICULAR DE LAS “CAJAS DE PROFESIONALES” QUE CONTRATEN FIDEICOMISOS DE ADMINISTRACION

Distintas “Cajas de Profesionales” contratan fideicomisos de administración, para que valga la redundancia les administren las inversiones, cuyos fondos serán obviamente destinados al pago de futuras jubilaciones de los profesionales.

Cabe preguntarse entonces si esos fideicomisos de administración deben ingresar el impuesto sobre los bienes personales en su carácter de responsable sustituto, teniendo en cuenta que el único fiduciante beneficiario es una “Caja de Profesionales”.

Lo cierto es que el art. 25.1 quinto párrafo contiene una presunción que no admite prueba en contrario.

En nuestra opinión esos fideicomisos de administración deberían estar eximidos de ingresar el impuesto sobre los bienes personales en su carácter de responsable sustituto, teniendo en cuenta que el único fiduciante beneficiario es un sujeto de derecho público en el caso una “Caja de Profesionales”, que según la CSJN no posee capacidad contributiva.

El caso particular de las Cajas de Profesionales

En el caso de las Cajas de Profesionales se debe tener presente:

EL ART. 14 BIS DE LA CONSTITUCION NACIONAL

EL ART. 40 DE LA CONSTITUCION DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES (a simple título de ejemplo)

EL ART. 3 INCISO B) PUNTO 4) DE LA LEY 24.241

Los ART. 1, 3, 34, 36 Y 63 DE LA LEY 12.724 (a simple título de ejemplo)

CAJA DE JUBILACIONES Y PENSIONES DE ABOGADOS Y PROCURADORES DE LA PROVINCIA DE MENDOZA CSJN DEL 05.05.2009

BANCO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES CSJN DEL 15.03.1940

El artículo 14 bis de la Constitución Nacional determina que:

*“El Estado otorgará los beneficios de la seguridad social, que tendrá carácter de integral e irrenunciable. En especial, la ley establecerá: el seguro social obligatorio, **que estará a cargo de entidades nacionales o provinciales con autonomía financiera y económica**, administradas por los interesados con participación del Estado, sin que pueda existir superposición de aportes; jubilaciones y pensiones móviles; la protección integral de la familia; la defensa del bien de familia; la compensación económica familiar y el acceso a una vivienda digna”.*

A título de ejemplo **el artículo 40 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires** establece que: *“la Provincia reconoce la existencia de cajas y sistemas de seguridad social de profesionales”.*

El artículo 3 inciso b) punto 4) de la ley 24.241 establece que:

“La incorporación al Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones es voluntaria para las personas mayores de 18 (dieciocho) años de edad que a continuación se detallan:

b) Con las obligaciones y beneficios que corresponden a los incluidos en el inciso b) del artículo anterior:

*4. Las personas que ejerzan las actividades mencionadas en el artículo 2º, inciso b), apartado 2, y que por ellas **se encontraren obligatoriamente afiliadas a uno o más regímenes jubilatorios provinciales para profesionales**, como asimismo aquellas que ejerzan una profesión no académica autorizada con anterioridad a la promulgación de esta ley. Esta incorporación no modificará la obligatoriedad que dimana de los respectivos regímenes locales”.*

También a título de ejemplo la ley de creación de la **“Caja de Profesionales en Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires”**, ley 12.724 en los artículos 1, 3, 34, 36 y 63 se establece:

“La caja, persona jurídica de derecho público (..)”. (art. 1).

“Son afiliados obligatorios de esta caja (...) los profesionales matriculados en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires ...”. (art. 3).

“Los importes recaudados por la caja (...) serán afectados íntegramente a las prestaciones de esta ley”. (art. 34).

“La caja otorgará las siguientes prestaciones: a) jubilación ordinaria, b) jubilación parcial, c) jubilación por invalidez, d) pensión (...)”. (art. 36).

“Los bienes de la Caja están exentos de todo impuesto. La caja esta exenta asimismo de todo impuesto(...)” (art. 63).

La **CSJN** se ha expedido en autos **“Caja de Jubilaciones y Pensiones de Abogados y Procuradores de la Provincia de Mendoza c/ Estado Nacional s/ Amparo” de fecha 05.05.2009**, donde ha sostenido que:

“el fin tenido en cuenta por el legislador al crear la caja fue asegurar los beneficios de la seguridad social, en cuanto a las jubilaciones y pensiones, a los abogados y procuradores que ejerciesen sus profesiones en el territorio de la provincia. De la inteligencia de su texto surge que todo su patrimonio, integrado por los recursos previstos por el art. 16 de la ley 5.059 (fundamentalmente por aportes de sus futuros beneficiarios), están destinados al cumplimiento de sus fines específicos.

PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

*Y, en tales condiciones, estimo que **la caja carece de aptitud suficiente para ser llamada al levantamiento de las cargas públicas tributarias** o, dicho en otros términos, **no demuestra tener capacidad contributiva**, en las claras pautas que, respecto de este principio constitucional de la tributación ha fijado el Tribunal en los precedentes de Fallos 207:270 y 312:2467, entre otros”.*

En relación con el segundo de los fallos citados (312:2467) se recuerda que la CSJN expresó *“...que la existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva es indispensable requisito de validez de todo gravamen.”*

Para finalizar la CSJN en relación con el principio constitucional de igualdad concluye que:

PRINCIPIO DE IGUALDAD

*“Si bien con lo dicho basta para confirmar la decisión en recurso, a mayor abundamiento, y en coincidencia con lo expresado por el a quo, **el gravamen aquí discutido tampoco aparece como respetuoso del elemental principio de igualdad en el establecimiento de los impuestos y de las cargas públicas, tal como lo impone el art. 16 de la Constitución Nacional, toda vez que en idénticas circunstancias, las AFJP y el PAMI quedaban al margen de su incidencia.**”*

Como se puede ver las “Cajas de Profesionales” encuentran su existencia legal en la Constitución Nacional, en las Constituciones Provinciales, en la ley nacional de jubilaciones y pensiones (ley 24.241) y en las leyes provinciales que las crean.

Por otra parte las “Cajas de Profesionales” revisten el carácter de persona jurídica de derecho público, la afiliación es obligatoria para todos los profesionales matriculados, los importes que recaudan deben ser íntegramente afectados al otorgamiento de jubilaciones y pensiones, y las “Cajas de Profesionales” por expreso mandato legal se encuentran exentas de todo impuesto.

Se debe destacar entonces, que por expreso mandato constitucional y legal las “Cajas de Profesionales”, desarrollan una función pública delegada por el propio Estado Provincial.

Como por expreso mandato legal el patrimonio de las “Cajas de Profesionales” debe ser destinado exclusivamente para atender las prestaciones específicas creadas por el legislador provincial, el mismo debe ser intangible.

Las cajas son instituciones que no poseen fines de lucro.

A su vez las mismas gozan también por expreso mandato legal de una exención subjetiva en materia de tributos, ya que de lo contrario el tributo se derivará en una menor prestación jubilatoria de los afiliados.

La CSJN en autos **“Banco de la Provincia de Buenos Aires c/Estado Nacional” de fecha 15.03.1940**, a la hora de eximir del impuesto a las réditos a los dividendos de las acciones del Banco de la Provincia de Buenos Aires, así como los intereses devengados por los bonos hipotecarios del mismo, entendió que *“El actual Banco de la Provincia de Buenos Aires no ha dejado de ser el que se contempló en el Pacto del 11 de noviembre de 1859, esto es, instrumento necesario del gobierno autónomo de aquélla, por el simple hecho de haberse modificado su estructura en el curso del tiempo. Decretada su formación por el gobierno provincial del general Martín Rodríguez, el 15 de enero de 1822, a través de las transformaciones experimentadas en su historia financiera, siempre fue conceptuado por los diversos gobiernos provinciales como un resorte indispensable de la administración y sometido al control oficial (v. Nicolás Casarino, El Banco de la Provincia de Buenos Aires en su primer centenario, 1822-1922; passim.). La carta orgánica, leyes y disposiciones que actualmente lo rigen comprueban con toda evidencia que se trata de un instrumento del gobierno autónomo de la Provincia, de una institución de derecho público y no de derecho privado”* (considerando 9).

“Si el Banco de la Provincia de Buenos Aires es un instrumento de gobierno de la misma, una de sus instituciones públicas cuya propiedad y cuya jurisdicción ella se reservó mediante el pacto del 11 de noviembre de 1859, afianzado por el art. 104 de la Constitución, tiene derecho evidente ese Banco oficial, por ser una institución de la provincia, a la garantía prometida por el art. 5° de aquélla, y no pueden ser desconocidos ni menoscabados sus privilegios constitucionales por las leyes impositivas de la Nación de que aquí se trata” (considerando 12 bis)

Luego la Corte Suprema de Justicia de la Nación, nos enseña que *“La jurisprudencia de la Corte Suprema de Estados Unidos, a cuyas luces es preciso acudir en este caso, ha establecido firmemente la doctrina de que el Gobierno Federal no puede gravar los instrumentos de gobierno de los Estados locales y recíprocamente”* (considerando 13)

En función de lo expuesto se puede concluir que las “Cajas de Profesionales”:

Son instituciones provinciales de derecho público, a las cuales se les ha delegado una función estatal.

El objetivo de su creación es otorgar beneficios de seguridad social de carácter integral e irrenunciables, en función de lo normado en el artículo 14 bis de la Constitución Nacional, y en el artículo 40 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires (a título de ejemplo).

Las “Cajas de Profesionales” sustituyen la afiliación obligatoria al régimen nacional de jubilaciones y pensiones, y por lo tanto otorgan las mismas prestaciones que la ANSeS.

Los recursos de las “Cajas de Profesionales” deben destinarse íntegramente a las prestaciones, para las que han sido creadas, por delegación del poder provincial, teniendo en cuenta los principios de solidaridad profesional.

Las “Cajas de Profesionales” no tienen fines de lucro.

Las Provincias conservan el poder no delegado a la Nación.

La ley de creación de las “Cajas de Profesionales” provinciales las exime de todo tributo.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación desde antigua data, en función del pacto de San José de Flores ha eximido de impuestos nacionales al Banco de la Provincia de Buenos Aires. En función de ello podemos inferir la supremacía de las leyes provinciales por encima de las nacionales.

Las “Cajas de Profesionales” son sujetos de derecho público que por mandato constitucional cumplen con la función que debería cumplir de lo contrario el propio Anses, otorgar las correspondientes prestaciones previsionales a los profesionales matriculados en la respectiva Provincia.

De lo expuesto, se puede deducir que los patrimonios de las “Cajas de Profesionales” no pueden estar sujetos a gravámenes, ya que los mismos impactarían directamente en la responsabilidad social que el Estado Provincial ha delegado en las “Cajas de Profesionales”.

Siguiendo la línea de pensamientos de la Corte, las “Cajas de Profesionales” no tienen capacidad contributiva y esta capacidad contributiva es necesaria a los fines de obligarlas a pagar impuestos.

En resumidas cuentas las “Cajas de Profesionales” deben poseer una exención subjetiva en materia de impuestos nacionales y provinciales.

En tal orden de ideas deviene oportuno mencionar, en materia de impuesto a las ganancias un antiguo **dictamen de la DGI, el 10/1981 (DATyJ) del 02.07.1981**, donde el fisco nacional acertadamente entendió que la “Caja de Jubilaciones y Pensiones de Abogados y Procuradores de la Provincia de Santa Fe”, es una

“**persona jurídica pública no estatal**”. (TIPIFICADA EN EL ART. 20 INCISO F) DE LA LIG – HOY ART. 26 DE LA LIG)

DICTAMEN (DATyJ) 10/1981 DEL 02.07.1981

LAS CAJAS DE PROFESIONALES REVISTEN EL CARÁCTER DE PERSONA JURIDICA PUBLICA NO ESTATAL. ESTAN EXENTAS DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

“**SUMARIO**

a) *Los colegios profesionales, no obstante poseer funciones y atribuciones que incluyen aspectos propios del poder de policía, inherentes a los poderes públicos, no forman parte del Estado, ni revisten el carácter de entidades autárquicas vinculadas a ellos. Se trata de entes a los que cabe considerar como personas jurídicas públicas no estatales.*

b) *Conforme a ello la **Caja de Jubilaciones y Pensiones de Abogados y Procuradores de la Provincia de Santa Fe, reviste el carácter de persona jurídica pública no estatal.***

c) *Dicha entidad se encuentra alcanzada por la exención estatuida por el **Inc. f) del Art.20** (HOY ART. 26 DE LA LIG) **de la Ley N° 20.628 de Impuesto a las Ganancias**, y por ende, también liberada del pago del Impuesto a los Débitos, de acuerdo con lo que dispone el **Inc.c)** del Art.4° de la Ley N° 21.415.*

(..)

CONCLUSION DEL DICTAMEN

(..)

VI.- *En síntesis, este Departamento Asesoría Legal concluye:*

a) ***La Caja de Jubilaciones y Pensiones de Abogados y Procuradores de la Provincia de Santa Fe, reviste el carácter de persona jurídica pública no estatal.***

b) ***Dicha entidad se encuentra alcanzada por la exención consagrada por el Inc. f) del Art.20 de la Ley N° 20.628 de Impuesto a las Ganancias.***

c) *Consecuentemente, la misma también resulta beneficiada, por lo establecido en el **Inc.c)** del Art.4° de la Ley N° 21.415, y por ende, exenta del pago del Impuesto a los Débitos.*

d) *Procede modificar la Resolución de la Delegación Regional Santa Fe del 27/12/63, para que la Caja Previsional del caso continúe liberada del pago del Impuesto a las Ganancias, en razón de las previsiones del **Inc. f) del Art.20 de la Ley N° 20.628**”.*

=====

RESPONSABLES SUSTITUTO COMPENSACION

Compensación con saldos a favor de libre disponibilidad del responsable sustituto.

Nota (SDG LTI) 1.542/03 de fecha 20.05.2003, no se puede compensar, por falta de identidad subjetiva.

CSJN “**Rectificaciones Rivadavia SA**” de fecha 12.07.11, se puede compensar.

Posteriormente al fallo de la CSJN, la AFIP modifica la R.G. 1.658:

*“**Art. 1** - Los contribuyentes o responsables mencionados en el artículo 5 de la ley 11683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, podrán solicitar la compensación de sus obligaciones fiscales -determinadas y exigibles- con saldos a su favor aun cuando estos correspondan a distintos impuestos, de conformidad con el régimen que se establece en la presente resolución general.*

Dicha compensación procederá en tanto los saldos deudores y acreedores pertenezcan, a la vez, a un mismo sujeto en su carácter de titular pasivo de su deuda impositiva y titular activo de su crédito contra el Fisco, y siempre que la autoricen las normas que rigen los gravámenes de que se trate.

*Los responsables por el cumplimiento de deuda ajena y **los responsables sustitutos** a que se refiere el artículo 6 de la ley 11683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, **no podrán solicitar la compensación** a que alude la presente”. (S/R.G. 3.175 (B.O.02.09.2011)*

Posteriormente la CNACAF admitió la compensación:

CNACAF Sala III “**Cresud SA**” de fecha 04.10.2018.

CNACAF Sala II “**Cresud SA**” de fecha 16.04.2019.

CNACAF Sala V “**IRSA**” de fecha 08.08.2018.

Dictamen de la Procuración General de la Nación “**Cresud SA**” del 13.10.2020

CNACAF Sala IV “**Avenida Compras SA**” del 08.02.2022

CRESUD SA. DICTAMEN DE LA PROCURACION GENERAL DE LA NACION DEL 13.10.2020. RESPONSABLE SUSTITUTO. PAGO POR COMPENSACION.

COMPENSACION DE SALDO DE IVA DE LIBRE DISPONIBILIDAD CON BIENES PERSONALES RESPONSABLE SUSTITUTO

LA R.G. 3.175 ES INCONSTITUCIONAL

LA COMPENSACION ES PROCEDENTE PARA LAURA MONTI

“A fs. 299/305, la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al confirmar el pronunciamiento de la instancia anterior, dejó sin efecto la resolución (DI RCEN) 3 bis/2015 de la Dirección General Impositiva (AFIP), por la cual se había rechazado la solicitud de la actora de cancelar el impuesto sobre los bienes personales -acciones y participaciones societarias- (ISBP-APS, en adelante) adeudado en el período fiscal 2011 por compensación con el saldo de libre disponibilidad del impuesto al valor agregado (IVA) del período fiscal 3/2012.

Para así decidir, indicó que la sustancia del debate ya había sido zanjada en Fallos: 334:875 (in re **“Rectificaciones Rivadavia S.A.”, sentencia del 12 de julio de 2011**) y que, de acuerdo con dicho pronunciamiento, el saldo deudor que ostenta **Cresud S.A.** en su calidad de responsable sustituto en el ISBP-AS no es óbice para que sea cancelado mediante compensación con su saldo acreedor en el IVA.

Sin embargo, señaló que allí también se había sostenido que el art. 1º de la **resolución general (DGI) 2.542 -actualmente derogada-** y el art. 1º de su similar (AFIP) 1.658 -texto anterior a la reforma introducida por su par (AFIP) 3.175- **permitían solicitar la compensación** a todos los sujetos, sin distinción entre “sustitutos” y “responsables por deuda ajena”, toda vez que, por aquél entonces, no existía ninguna prohibición expresa en tal sentido.

Especificó que este argumento es el que exige ahora reeditar el debate, pues la **resolución general (AFIP) 3.175** modificó el último párrafo del art. 1º de su similar (AFIP) 1.658, el que ahora establece: “Los responsables por el cumplimiento de deuda ajena y los responsables sustitutos a que se refiere el artículo 6º de la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, no podrán solicitar la compensación a que alude la presente” (el subrayado no pertenece al original).

Para dar claridad a este asunto, estimó necesario precisar que **la sentencia registrada en Fallos: 334:875 fue dictada el 12 de julio de 2011, que la resolución general (AFIP) 3.175 fue emitida dos meses más tarde, el 2 de septiembre de 2011, y que la compensación fue practicada por Cresud S.A. el 7 de mayo de 2012.**

En estos términos, **afirmó que la resolución general (AFIP) 3.175 constituye un exceso indebido de la potestad reglamentaria de la AFIP** -consagrada en el art. 7º del decreto 618/97- pues no se limita a fijar los requisitos y condiciones para el ejercicio del derecho consagrado en el art. 28 de la ley 11.683, sino que directamente lo prohíbe, lo que implica alterar la ley con excepciones reglamentarias (art. 99, inc. 2º, Constitución Nacional).

Finalmente, ordenó que esta sentencia fuera integrada al expediente 15.848/15, acumulado a estas actuaciones (cfr. fs. 315).

- II -

Disconforme, el Fisco Nacional interpuso el recurso extraordinario de fs. 320/335, que fue concedido en cuanto se discute la interpretación de normas de carácter federal (cfr. fs. 346).

(..)

- IV -

Liminarmente, corresponde poner de relieve que **no se ha discutido en autos el carácter de libre disponibilidad de los saldos a favor declarados por la actora en el IVA**, ni tampoco la aptitud legal de éstos para ser compensados con el impuesto sobre los bienes personales, a diferencia de lo ocurrido en Fallos: 312:1239 y 322:2189, respectivamente.

Por el contrario, **la materia en debate se circunscribe a determinar si Cresud S.A., en su carácter de “responsable” del IBP-APS de sus accionistas, puede cumplir dicha obligación mediante el empleo de los saldos de libre disponibilidad generados como “contribuyente” en el IVA.**

Desde esta perspectiva, como bien señala la Cámara, la controversia es sustancialmente análoga a la ya zanjada en Fallos: 334:875 (RECTIFICACIONES RIVADAVIA SA del 12.7.2011).

Sin embargo, **la modificación del art. 1º de la resolución general (AFIP) 1.658 por su similar (AFIP) 3.175 dos meses después del dictado de dicha sentencia, obliga a volver sobre el estudio del tema, pues el nuevo texto prohíbe al titular activo de un crédito contra el Fisco usarlo para cancelar la deuda que posee como responsable sustituto, con el argumento -expuesto aquí por la demandada- que este último no resulta ser su titular pasivo sino únicamente el responsable de su pago.**

- V -

Para un correcto entendimiento de la cuestión, es necesario recordar que el art. 1º, inc. c), de la ley 25.585 incorporó, a continuación del art. 25 de la ley 23.966 (t.o. en 1997 y sus modificaciones), el siguiente artículo: “El gravamen correspondiente a las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la Ley 19.550, cuyos titulares sean personas físicas y/o sucesiones indivisas domiciliadas en el país o en el exterior, y/o sociedades y/o cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, domiciliada en el exterior, será liquidado o ingresado por las sociedades regidas por la Ley 19.550 y la alícuota a aplicar será del 0,50% sobre el valor determinado de acuerdo con lo establecido por el inciso h) del artículo 22, no siendo de aplicación en este caso el mínimo exento dispuesto por el artículo 24. El impuesto así ingresado tendrá el carácter de pago único y definitivo” (subrayado, agregado).

El tercer párrafo de ese artículo agregado especifica: “Las sociedades responsables del ingreso del gravamen tendrán derecho a reintegrarse el importe abonado, incluso reteniendo y/o ejecutando directamente los bienes que dieron origen al pago”.

En estos términos, **es claro que se impuso un tributo sobre las participaciones societarias y se asignó la tarea de su determinación y**

posterior ingreso, en forma exclusiva, a la sociedad regida por la ley 19.550 que haya sido la emisora del capital.

De esta forma, **a partir de la reforma de la ley 25.585, la sociedad regida por la ley 19.550 sustituye al verdadero contribuyente, por lo que el Fisco sólo puede accionar contra ella, que pasa a ser la deudora directa de la obligación fiscal**, sin perjuicio de su posterior derecho al reintegro del impuesto abonado.

CITA DE SAINZ DE BUJANDA RESPECTO DEL INSTITUTO DEL RESPONSABLE SUSTITUTO

Al respecto, ha sostenido autorizada doctrina: “2º. El sustituto es un sujeto pasivo que se coloca en el lugar del sujeto pasivo realizador del hecho imponible. Esto significa: a) Que es sujeto pasivo porque ha realizado no el hecho imponible, sino el presupuesto generador de la sustitución. b) Que se coloca en lugar del sujeto pasivo realizador del hecho imponible. De este modo, se distingue del responsable, que se coloca junto a aquél. 3º. El sustituto está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria, es decir, sustituye al sujeto pasivo no sólo en la obligación tributaria en sentido estricto, es decir, en la obligación de pago del tributo, sino también en la relación jurídica tributaria en sentido amplio” (Fernando Sáinz de Bujanda, “Lecciones de Derecho Financiero”, novena edición, Sección de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, 1991, pág. 249/250).

CITA DE GIANNINI RESPECTO DEL INSTITUTO DEL RESPONSABLE SUSTITUTO

La cuestión había sido desarrollada por A. D. Giannini, quien, luego de estudiar otro tipo de responsabilidad -la solidaria-, explica: “45. Sustituto de impuesto. - Al extender las obligaciones impositivas a personas diversas del sujeto, la ley tributaria puede dar todavía un paso más, sustituyendo completamente al sujeto pasivo en las relaciones con la administración financiera por una persona diversa, la cual ocupa el puesto de aquél y queda, por consiguiente, obligada -no junto al sujeto pasivo, sino en lugar del mismo- al cumplimiento de todas las obligaciones, tanto materiales como formales, que derivan de la relación jurídica impositiva. A esta persona se le da en la moderna teoría del Derecho Tributario el nombre de sustituto de impuesto” (Giannini, A. D., “Instituciones de Derecho Tributario”, Editorial Derecho Financiero, Madrid, 1957, pág. 126).

*De los párrafos transcritos se evidencia que la responsabilidad sustitutiva hace a la constitución misma de la relación tributaria, de suerte tal que **el Fisco únicamente entabla su vínculo jurídico con el sustituto.***

*Bajo este prisma, forzoso es concluir que el art. 1º, inc. c), de la ley 25.585, al sustituir al sujeto pasivo del IBP-APS por la sociedad regida por la ley 19.550 que haya sido la emisora del capital, determina que ésta ocupe el puesto de aquél y quede, por consiguiente, obligada -no junto al sujeto pasivo, sino en lugar del mismo- al cumplimiento de todas las obligaciones, tanto materiales como formales, que derivan de la relación jurídica tributaria. Por ende, **la erogación***

que dicha sociedad queda compelida a realizar es a título directo y único, sin que la reglamentación explicité motivos válidos para que ella, frente a la orden legal de sustituir al contribuyente, sea impedida de usar de los mecanismos cancelatorios provistos por el ordenamiento para el sujeto al cual sustituye.

Cierto es que la potestad reglamentaria habilita para establecer condiciones o requisitos, limitaciones o distinciones que, aun cuando no hayan sido contemplados por el legislador de una manera expresa, son parte integrante de la ley reglamentada y tienen su misma validez y eficacia cuando se ajustan al espíritu de ésta o sirven, razonablemente, a la finalidad esencial que ella persigue (Fallos: 325:645; 326:3521; 330:2255; 335:146; 337:149, entre muchos otros).

Pero no menos cierto es que **la resolución general (AFIP) 3.175 no se ajusta a esos asentados parámetros, pues altera la mecánica de la sustitución establecida en la ley 25.585 e introduce restricciones que le son ajenas, por lo que debe ratificarse la inconstitucionalidad que le endilga la Cámara.**

No escapa a mi razonamiento la calificación del sustituto como “responsable por deuda ajena” que realiza el art. 6º, pto. 2), de la ley 11.683 (texto según su similar 25.795). Sin embargo, tengo para mí que dicha calificación obedece a que el legislador tomó como parámetro al titular de la capacidad contributiva alcanzada -necesaria para que el tributo se encuentre en línea con los principios constitucionales (Fallos: 312:2467; 335:239)-, sin adoptar como referencia el mecanismo de ingreso del tributo, donde, claramente, existe un solo sujeto obligado frente al Fisco Nacional y relacionado jurídicamente con él. Bajo este prisma, nada hay de “ajena” en la obligación para el sustituto, sino una erogación que lo tiene como pagador en forma propia y exclusiva, sin perjuicio de su derecho de regreso.

Sobre este particular, y como también se indicó en Fallos: 334:875, el eventual reintegro de los importes abonados que pueda luego intentar el sustituto contra los titulares de las acciones o participaciones en su capital, el que podrá o no practicarse, carece de relevancia para torcer la solución propiciada, pues resulta una cuestión entre particulares, gobernada por las normas de derecho privado, que depende exclusivamente de la voluntad de la sociedad, ex post y extraña a la relación jurídica tributaria creada por el legislador.

Finalmente, no debe soslayarse en el análisis que todo tributo pagado en exceso por un contribuyente sigue siendo parte de su derecho de propiedad y, por ende, éste puede disponer de él para la cancelación de otras obligaciones tributarias o para su transferencia a terceros. Todo ello sujeto a una razonable reglamentación (arts. 14 y 28 de la Constitución Nacional) que, en el caso, está dada por los arts. 27, 28, 29 y ccdtes. de la ley 11.683 (Fallos: 304:1833 y 1848; 305:287; 308:1950; 312:1239; 324:1848 y 334:875).

- VI -

Por lo hasta aquí expuesto, considero que **corresponde confirmar la sentencia apelada** en cuanto ha sido objeto de recurso extraordinario”.

Avenida Compras SA CNACAF Sala IV del 08.02.2022

Pago el impuesto sobre los bienes personales (responsable sustituto) por compensación

SE COMPENSO EL IMPUESTO A PAGAR EN EL IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES (RESPONSABLE SUSTITUTO) CON SALDO A FAVOR DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

EL JUEZ DE PRIMERA INSTANCIA RECHAZO LA MEDIDA CAUTELAR

LA CNACAF HACE LUGAR A LA MEDIDA CAUTELAR

*“1º) Que, conforme surge de los presentes autos, **la actora promovió demanda contra la AFIP-DGI, a fin de obtener la revocación de la resolución 225/2021 por la cual no se hizo lugar al recurso de apelación** deducido oportunamente y, en consecuencia, se confirmó la resolución 11/2021 mediante la cual **se había rechazado el pago por compensación del saldo de \$1.059.246,07, correspondiente al Impuesto sobre los Bienes Personales, acciones o participaciones societarias -período fiscal 2020- con el saldo a favor de la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias de los períodos fiscales 2015 y 2016 por \$453.342,66 y \$605.903,41 respectivamente.***

*Asimismo, **requirió, como medida cautelar, la concesión de una “prohibición de innovar”** que ordenara a la demandada abstenerse de intimidar, ejecutar, exigir, caucionar o de cualquier otro acto similar, fuera en sede administrativa o judicial, con relación al Impuesto sobre los Bienes Personales correspondiente al período fiscal objeto de la presente acción, hasta tanto recayera un pronunciamiento definitivo sobre la cuestión de fondo.*

Requirió, además, que se ordenara a la AFIP-DGI que se abstuviera de plasmar y/o reportar en los sistemas propios o aquellos compartidos con cualquiera de las reparticiones u entes públicos la existencia de deuda en concepto de Impuesto sobre los Bienes Personales, acciones y participaciones del período fiscal 2020 que pudiera impedir, con motivo de ello, la obtención de certificados y/o la contratación con el Estado Nacional o con cualquiera de sus reparticiones centralizadas o descentralizadas hasta tanto se dictase sentencia definitiva.

EL JUEZ DE PRIMERA INSTANCIA RECHAZO LA MEDIDA CAUTELAR

*2º) Que, mediante el pronunciamiento del 26/11/21, **el señor juez de la anterior instancia denegó la tutela precautoria requerida.***

Para así decidir, consideró que para que procediera la prohibición pedida era menester que el reclamante probara la arbitrariedad del acto recurrido o la violación de la ley para hacer caer la presunción de legalidad con que contaban los actos del poder público.

En tal sentido, ponderó que la actora no había logrado acreditar con el debido sustento la verosimilitud del derecho invocado, pues lo dicho en la demanda no resultaba demostrativo del fumus bonis iuris que la ley exige como requisito sine qua non para la procedencia de la medida cautelar, ni permitía admitir siquiera prima facie que la decisión adoptada por la AFIP hubiese respondido a un obrar injustificado o abusivo.

APELACION DE LA EMPRESA Y EXPRESION DE AGRAVIOS

3º) Que, disconforme con esa decisión, la actora apeló y expresó agravios a fs. 72/76, contestados a fs. 79/84.

SE HACE MENCION AL FALLO DE LA CSJN RECTIFICACIONES RIVADAVIA

*Sostiene que el magistrado de grado en su sentencia desconoce la doctrina delineada por la **Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente “Rectificaciones Rivadavia”** (Fallos: 334:875).*

Respecto de este último pronunciamiento, asevera que el Máximo Tribunal fue determinante en cuanto reconoció la titularidad de Rectificaciones Rivadavia S.A. del saldo acreedor como contribuyente (en ese caso, en el Impuesto al Valor Agregado) y del saldo deudor como responsable del Impuesto sobre los Bienes Personales Sociedades y Participaciones. En esa comprensión, señala que la resolución del a quo resulta controvertible, toda vez que no se vislumbran nuevos argumentos que justifiquen su apartamiento de tal criterio. Ello, en atención a la fuerza vinculante de los precedentes de la Corte federal.

SE HACE MENCION A LO RESUELTO POR LA PROCURADORA FISCAL EN EL FALLO CRESUD

*Afirma que tampoco tuvo en cuenta **lo dictaminado por la Procuradora Fiscal ante la CSJN, el 13/10/20, en el caso “Cresud”**, cuya controversia es análoga a la involucrada en estos autos.*

LA PROHIBICION ESTABLECIDA POR LA R.G. 3.175 (AL MODIFICAR LA R.G. 1.658) CONTRADICE LA LEY 11.683 Y LA CONSTITUCION NACIONAL

*Manifiesta que no caben dudas que el legislador ha autorizado a extender a los responsables sustitutos enumerados en el art. 6º de la ley 11.683 la posibilidad de compensar sus saldos, por lo que **la prohibición introducida por la RG 3175 violenta no sólo lo dispuesto por el art. 28 de la ley 11.683, sino también los arts. 28, 31, y 99 inc. 2º de la Constitución Nacional**, puesto que el organismo carece de atribuciones para denegar aquello que la ley reconoce.*

*4º) **Que, la verosimilitud del derecho** debe entenderse como la posibilidad de existencia del derecho invocado y no como una incontrastable realidad que sólo podrá ser alcanzada al tiempo de dictar la sentencia de mérito, pues la finalidad del proceso cautelar consiste en asegurar la eficacia práctica de la sentencia que debe recaer en un proceso y la fundabilidad de la pretensión que constituye su objeto no depende de un conocimiento exhaustivo y profundo de la materia*

controvertida, sino de un análisis de mera probabilidad acerca de la existencia del derecho discutido.

Al respecto, cabe señalar que **la cuestión de autos gira en torno a si las sociedades comerciales, en su carácter de sustitutos, pueden compensar el gravamen de marras con saldos a favor propios provenientes de otros tributos.**

Para utilizar esta figura, **es necesario que dos sujetos reúnan en forma recíproca la calidad de acreedor y deudor** y, en el caso, la ley del Impuesto sobre los Bienes Personales impone a las sociedades asumir las obligaciones de los titulares de las participaciones en su capital, ocupando el lugar del deudor principal.

En tal sentido, **la actora es responsable de liquidar y determinar el referido impuesto de sus socios en lugar de éstos (como responsable sustituto), debiendo presentar las declaraciones juradas y pagar la gabela correspondiente.**

En el caso y conforme surge de las constancias arrojadas a la causa, **la actora registra un crédito en el Impuesto a las Ganancias de \$ 453.342,66 (período 2015) y de \$ 605.903,41 (período 2016) que pretende compensar con el Impuesto a los Bienes Personales adeudado por la suma de \$ 1.059.246,07 (período 2020).**

SE HACE MENCION A LO RESUELTO POR LA CSJN EN RECTIFICACIONES RIVADAVIA

5º) Que, de conformidad con lo resuelto por la Corte federal en el precedente “**Rectificaciones Rivadavia**” (Fallos: 334:875), “el análisis del tributo pagado en exceso por un contribuyente sigue siendo parte de su derecho de propiedad y, por ende, éste puede disponer de él para la cancelación de otras obligaciones tributarias o para su transferencia a terceros. Todo ello sujeto a una razonable reglamentación (art. 14 y 28 de la Constitución Nacional) que, en el caso, está dada por los arts. 27, 28, 29 y ccdtes. de la ley 11.683” (Fallos: 304: 1833 y 1848; 305:287; 308:1950; 312:12349 y 324:1848).”

Así, en dicha ocasión **la Corte entendió que correspondía confirmar la sentencia que había hecho lugar a la extinción por compensación del Impuesto sobre los Bienes Personales Sociedades y Participaciones mediante la utilización de saldos de libre disponibilidad generados en el Impuesto al Valor Agregado si se verificaba identidad entre los sujetos tributarios, esto es, que el titular pasivo de la deuda impuesta era simultáneamente el titular activo de un crédito contra el Fisco, sin que resultase relevante que en un caso lo fuera como responsable y en el otro como contribuyente.**

Es decir, en concreto, **admitió la posibilidad de que la sociedad, como responsable sustituto del pago del Impuesto sobre los Bienes Personales Sociedades y Participaciones, compense dicho saldo deudor con el saldo acreedor resultante de otros impuestos.**

LUEGO DEL FALLO DE LA CSJN LA AFIP MODIFICO LA RESOLUCION DE COMPENSACION (R.G.1.658) PROHIBIENDO LA COMPENSACION POR PARTE DEL RESPONSABLE SUSTITUTO

6º) **Que, ahora bien, en atención a las conclusiones que sostuvo la Corte en el referido precedente de Fallos: 334:875, la AFIP precisó el alcance del instituto de la compensación previsto por la resolución general 1658/2004 disponiendo mediante la resolución general 3175/2011 que “los responsables por el cumplimiento de deuda ajena y los responsables sustitutos a que se refiere el art. 6º de la ley 11.683 no podrán solicitar la compensación a que alude la presente “ (art. 1º).**

Al respecto, cabe señalar que, en ocasión de dictar pronunciamiento en la causa nº 10.297/2020 “**Halliburton Argentina SRL c/EN - AFIP-DGI**”, sent. Del 27/10/20, esta Sala examinó la jurisprudencia que reconoce la posibilidad de los responsables sustitutos de compensar las deudas asumidas en tal calidad con créditos fiscales a su favor (ver, asimismo, Sala I, in re “**Cresud Comercial c/ AFIP**”, sent. Del 08/04/19; Sala II, in re “**Cresud Comercial c / AFIP**”, sent. del 16/04/19; Sala III, in re “**Cresud Comercial c/ EN AFIP**”, sent. del 04/10/18 y “**Avenida Compras SA c/ AFIP s/ medida cautelar**”, sent. del 08/08/20; y la Sala V, en las causas “**Irsa Inversiones y Representaciones SA c/ AFIP**”, sent. del 12/05/16 e “**Irsa Inversiones y Representaciones SA c/ AFIP**”, sent. del 02/02/18), y consideró configurada la verosimilitud en el derecho en análogos términos a los aquí invocados. Ello así, en honor a la brevedad y a fin de evitar repeticiones innecesarias, corresponde remitir a los fundamentos expuestos en el precedente supra referenciado.

Se hace saber a los letrados que el texto de las sentencias citadas puede ser consultado en la página de internet www.cij.gov.ar/sentencias.html. o requerido a través del correo electrónico del Tribunal (cncontadmfed.sala4@pjn.gov.ar).

7º) **Que, en lo atinente al peligro en la demora**, en el caso, el rechazo de la compensación intentada a través del sistema de cuentas tributarias trajo aparejado el registro de una deuda impaga en concepto de Impuesto sobre los Bienes Personales Sociedades y Participaciones del período 2020, con el consecuente perjuicio para la actora y la posibilidad de que la AFIP inicie un juicio de ejecución, a fin de perseguir su cobro o realizar medidas preventivas o ejecutivas sobre su patrimonio. Ello así, en caso de proceder la ejecución, la obligación consecuente repercutiría directamente sobre su patrimonio, lo que redundaría en los hechos en la frustración de la compensación requerida, que devendría abstracta.

Así pues, no deben soslayarse las diversas consecuencias que podría generar la ejecución de la pretensión fiscal cuestionada y los graves efectos patrimoniales que podría traer aparejado (cfr. Fallos: 247:181; 288:287; 314:1312 y 324:871). Ello, en tanto el peligro en la demora exige que la tutela jurídica que, eventualmente, la actora obtenga mediante el pronunciamiento de fondo no pueda en los hechos realizarse; lo cual implica que, a raíz del

transcurso del tiempo, los efectos del fallo resulten prácticamente inoperantes u ocasionen un daño de imposible o de muy dificultosa reparación ulterior.

Lo antedicho resulta suficiente para tener por configurado este recaudo, en tanto los presupuestos procesales de las medidas cautelares se hallan de tal modo relacionados que, a mayor peligro en la demora puede atemperarse el rigor acerca del fumus boni iuris y viceversa, siempre, claro está, de que ambos recaudos se hallen presentes (esta Sala, en la causa 67250/2017/CA1 “Tosoni”, resol. del 17/04/18).

8º) Que, por lo demás, **las consecuencias del dictado de la medida pretendida no se presentan como constitutivas de una afectación del interés público** (conf. art. 13, inc. 1º, punto d, de la ley 26.854), dado que el monto de la compensación denegada ya se encuentra en poder del organismo recaudador por cuanto fue ingresado por la actora en concepto de Impuesto a las Ganancias, cuyo saldo a favor no se encuentra controvertido en autos (en análogo sentido, esta Sala, causa 88560/2018, “Inc. apelación de Carrier SRL”; Sala I, causa 63864/2018, “Visuar S.A. c/ EN - AFIP s/ medida cautelar (Autónoma)”, resol. del 14/05/19).

Sentado ello, en función a las circunstancias del caso y a la naturaleza de la cuestión planteada, corresponde establecer como contracautela una caución real (art. 10, inc. 1º, ley 26.854), por la suma equivalente al 30% de tributo presuntamente adeudado, la que deberá ser prestada en la instancia de origen, en dinero en efectivo o valores, bienes embargables o seguro de caución, por las costas y daños y perjuicios que la medida pudiese ocasionar.

9º) Que, **la medida no causa efectos jurídicos o materiales irreversibles**, ya que, la demandada podrá reclamar el importe adeudado, cuyo cumplimiento se asegurará mediante la caución correspondiente.

SE OTORGA LA MEDIDA CAUTELAR POR 6 MESES

10) Que, **en cuanto a la vigencia temporal de la cautelar, y de conformidad con lo establecido por el art. 5º de la ley 26.854, corresponde admitir la tutela por un período de seis meses o hasta tanto se resuelva el fondo de la cuestión, lo que ocurra primero.**

(..)

En mérito a todo lo expuesto SE RESUELVE: hacer lugar al recurso y revocar la resolución apelada de conformidad con lo dispuesto en los considerandos 9º) y 10), con costas (art. 68, primera parte del CPCC).

=====
Acta Nº 35 EDI con entidades profesionales del 25.06.2020

LA AFIP SIGUE SOSTENIENDO QUE LA COMPENSACION ESTA EXPRESAMENTE PROHIBIDA POR LA R.G. 1.658

“4. Compensación Responsable Sustituto.

¿Se encuentra en estudio la posibilidad de autorizar la compensación de bienes personales (responsable sustituto) con saldos a favor de la sociedad?

Se recuerda la nutrida jurisprudencia favorable a dicha compensación, tanto de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (in re Rectificaciones Rivadavia S.A., sentencia del 12.7.11), como de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, donde recientemente ha fallado en el mismo sentido (in re Cresud, Sala II, sentencia del 16.4.19; Cresud, Sala III, sentencia del 4.10.19; e IRSA, Sala V, sentencia del 8.8.18)

Respuesta de AFIP

El pronunciamiento de la CSJN referido no tiene el sentido que parece pretender darle el planteo, dado que en dicho precedente el Máximo Tribunal resolvió el alcance que correspondía asignar a las normas reglamentarias según el texto vigente al momento de los hechos allí tratados -Resolución General N.º(DGI) 2542 y N.º 1658-.

*Y, precisamente, fue **como consecuencia del fallo de Corte** traído en cita, que **la Resolución General N.º 1658** fue modificada por su similar N.º 3175 para precisar el alcance del instituto de la compensación en el ámbito del procedimiento tributario con relación a los supuestos como el consultado.*

*Así, **la posibilidad de solicitar la compensación contemplada en el artículo 1º de la citada Resolución General quedó expresamente vedada** para los responsables sustitutos a que alude el art. 6º de la Ley Nº 11.683 (t.o. en 1998 y mod.).*

*En tal contexto, **la existencia de sentencias adversas de tribunales inferiores sin un pronunciamiento del Máximo Tribunal sobre el punto, no conduce a una necesaria revisión de la cuestión por parte del Organismo**".*

=====

Capítulo 7 Responsable sustituto. Sujetos no residentes

Responsable sustituto. Art. 26

Responsables sustitutos. Bienes situados en el país pertenecientes a sujetos residentes en el exterior

Presunción. Inmuebles en el país pertenecientes a sociedades del exterior

Bienes no alcanzados

Bienes pertenecientes a empresas del exterior. Presunción

Casos en los cuales no se aplica la presunción del art. 26 cuarto párrafo de la ley

Impuesto mínimo

Derecho a reintegro por parte del responsable sustituto

Alícuota del 1% para el caso de las presunciones

=====

RESPONSABLES SUSTITUTOS. SUJETOS NO RESIDENTES

Art. 26 primer de la ley de impuesto sobre los bienes personales

RESPONSABLES SUSTITUTOS BIENES SITUADOS EN EL PAIS PERTENECIENTES A SUJETOS RESIDENTES EN EL EXTERIOR

Los contribuyentes del impuesto a la ganancia mínima presunta, las sucesiones indivisas radicadas en el país y toda otra persona de existencia visible o ideal domiciliada en el país **que tenga el condominio, posesión, uso, goce, disposición, depósito, tenencia, custodia, administración o guarda de bienes sujetos al impuesto que pertenezcan a los sujetos mencionados en el inciso b) del artículo 17 (SUJETOS NO RESIDENTES)**, deberán ingresar con carácter de pago único y definitivo calculado sobre el valor de dichos bienes -determinado con arreglo a las normas de la presente ley- al 31 de diciembre de cada año **el cincuenta centésimos por ciento (0,50%)**.

PRESUNCION INMUEBLES EN EL PAIS PERTENECIENTES A SOCIEDADES DEL EXTERIOR

Art. 26 segundo párrafo de la ley

INMUEBLES UBICADOS EN EL PAIS

INEXPLORADOS, ALQUILADOS, DESTINADOS A RECREO O VERANEO

QUE PERTENECEN A SOCIEDADES DEL EXTERIOR

PRESUNCION QUEN O ADMITE PRUEBA EN CONTRARIO (PERTENECEN A SUJETOS DEL TRIBUTOS)

Cuando se trate de **inmuebles ubicados en el país, inexplorados o destinados a locación, recreo o veraneo**, cuya titularidad directa corresponda a sociedades, empresas, establecimientos estables, patrimonios de afectación o explotaciones domiciliados o, en su caso, radicados o ubicados en el exterior, **se presumirá, sin admitir prueba en contrario, que los mismos pertenecen a personas físicas o sucesiones indivisas domiciliadas o, en su caso radicadas en el país**, sin perjuicio de lo cual deberá aplicarse en estos casos el régimen de ingreso del impuesto previsto en el párrafo anterior. (ALICUOTA DEL 1% art. 26 noveno párrafo de la ley)

A modo de ejemplo:

Un inmueble ubicado en el país, arrendado, perteneciente a una persona humana del exterior, tributa la alícuota del 0,50%, a través del responsable sustituto.

Un inmueble ubicado en el país, arrendado, perteneciente a una sociedad del exterior, tributa la alícuota del 1%, a través del responsable sustituto.

BIENES NO ALCANZADOS

Art. 26 tercer párrafo de la ley

Lo dispuesto en el primer párrafo no será de aplicación para los bienes que se detallan a continuación:

- a) Los títulos, bonos y demás títulos valores emitidos por la Nación, las Provincias o Municipalidades.
- b) Las obligaciones negociables previstas en la ley 23576.
- c) Las acciones y participaciones en el capital de cualquier tipo de sociedad, incluidas las empresas y explotaciones unipersonales.
- d) Las cuotas partes de fondos comunes de inversión.
- e) Las cuotas sociales de cooperativas.

Art. 29 3º párrafo del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

PARA QUE LOS BIENES NO ESTEN ALCANZADOS

LOS TITULARES DIRECTOS NO DEBEN SER EMPRESAS OFF SHORE

Las entidades emisoras de los títulos, obligaciones o cuotas a las que se refieren los incisos a), b), d) y e) del tercer párrafo del artículo 26 de la ley, deberán requerir en los casos que así lo indique la AFIP, la acreditación de que los titulares directos de los bienes contemplados en esos incisos, o tratándose de establecimientos permanentes, las empresas a las que pertenecen, no reúnen las características indicadas en el párrafo anterior (EMPRESAS OFF SHORE).

Art. 29 4º párrafo del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

SI LOS TITULARES DIRECTOS DE LOS BIENES SON EMPRESAS OFF SHORE

SE DEBE INGRESAR UN IMPUESTO DEL 0,75% CON CARÁCTER DE PAGO UNICO Y DEFINITIVO

De no producirse la acreditación requerida, en el plazo, forma y condiciones dispuestas por la AFIP, las entidades emisoras -excluidas las de los bienes considerados en el primero de los incisos citados en el párrafo precedente (TITULO NACIONALES, PROVINCIALES O MUNICIPALES)- así como las empresas y explotaciones indicadas en el mismo, deberán ingresar con carácter

de pago único y definitivo, por los bienes comprendidos en la presunción, existentes al 31 de diciembre, el CERO CON SETENTA Y CINCO POR CIENTO (0,75%) del valor de los mismos, determinado con arreglo a las normas de la ley.

Art. 29 5º párrafo del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

Tratándose de títulos, bonos y demás títulos valores, emitidos en el país por la Nación, las Provincias, las Municipalidades y la CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES, el pago del impuesto deberá ser efectuado por los responsables designados en el primer párrafo del artículo 26 de la ley, siendo éste el único régimen de ingreso aplicable.

Art. 29 6º párrafo del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

COMPUTO COMO PAGO A CUENTA

Cuando proceda el pago dispuesto en este artículo, las personas físicas y sucesiones indivisas domiciliadas en el país que sean titulares o participen en la titularidad del capital de las sociedades, empresas, patrimonios de afectación o explotaciones a las que se refiere el primer párrafo de este artículo, podrán computar como pago a cuenta del impuesto que determinen, la proporción del pagado por los bienes incluidos en el presente régimen, que corresponda a su participación en el capital de los titulares de dichos bienes, en tanto acrediten fehacientemente su ingreso.

BIENES PERTENECIENTES A EMPRESAS DEL EXTERIOR. PRESUNCION

Art. 26 cuarto párrafo de la ley

Cuando la titularidad directa de los bienes indicados en el párrafo anterior excepto los comprendidos en su inciso a) (TITULOS DEL ESTADO NACIONAL, PROVINCIAL O MUNICIPAL), y las acciones y participaciones en el capital de las sociedades regidas por la ley 19550,

Es decir: b) Las obligaciones negociables previstas en la ley 23576; c) Las empresas y explotaciones unipersonales; d) Las cuotas partes de fondos comunes de inversión; e) Las cuotas sociales de cooperativas.

Corresponda a sociedades, cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, empresas, establecimientos estables, patrimonios de afectación o explotaciones, domiciliados o, en su caso, **radicados o ubicados en el exterior**, en países que no apliquen regímenes de nominatividad de los títulos valores privados, **se presumirá, sin admitir prueba en contrario que los mismos pertenecen a personas físicas** o a sucesiones indivisas domiciliadas, o en su caso, **radicadas en el país**, sin perjuicio de lo cual deberá aplicarse en estos casos el régimen de ingreso previsto en el primer párrafo de este artículo. (ALICUOTA DEL 1% art. 26 noveno párrafo de la ley)

Art. 29 1º y 2º párrafo del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

CASOS EN QUE NO SE APLICA LA PRESUNCION DEL ART. 26 4º PARRAFO DE LA LEY

La presunción establecida en el cuarto párrafo del artículo 26 de la ley, no es aplicable a los títulos privados representativos de deuda con oferta pública autorizada por la COMISIÓN NACIONAL DE VALORES, y que se negocien en bolsas o mercados de valores del país o del exterior, ni a los títulos valores emitidos por la Nación, las Provincias, las Municipalidades y la CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES, con sujeción a regímenes legales de países extranjeros.

CASOS EN QUE SE APLICA LA PRESUNCION DEL ART. 26 4º PARRAFO DE LA LEY (EMPRESAS OFF SHORE)

En los casos no previstos en el párrafo anterior, la presunción a la que se refiere el mismo sólo comprende a las sociedades, empresas, establecimientos estables, patrimonios o explotaciones, domiciliados o, en su caso, radicados en el exterior, que por su naturaleza jurídica o sus estatutos **tengan por actividad principal realizar inversiones fuera de la jurisdicción del país de constitución y/o no puedan ejercer en las mismas ciertas operaciones y/o inversiones expresamente determinadas en el régimen legal o estatutario que las regula.** (EMPRESAS OFF SHORE)

CASOS EN LOS CUALES NO SE APLICA LA PRESUNCION DEL ART. 26 4º PARRAFO DE LA LEY

Art. 26 quinto párrafo de la ley

La presunción establecida en el párrafo anterior no será de aplicación cuando los titulares directos a que se refiere el mismo sean compañías de seguro, fondos abiertos de inversión, fondos de pensión o entidades bancarias o financieras cuyas casas matrices estén constituidas o radicadas en países en los que sus bancos centrales u organismos equivalentes hayan adoptado los estándares internacionales de supervisión bancaria establecidos por el Comité de Bancos de Basilea.

IMPUESTO MINIMO

Art. 26 sexto párrafo de la ley

No corresponderá efectuar el ingreso establecido en este artículo cuando su importe resulte igual o inferior a \$ 255,75 (doscientos cincuenta y cinco pesos con 75 centavos). Según R.G. 3.653 (DGI).

DERECHO A REINTEGRO POR PARTE DEL RESPONSABLE SUSTITUTO

Art. 26 séptimo párrafo de la ley

Los responsables obligados al ingreso del gravamen tendrán derecho a reintegrarse el importe abonado, incluso reteniendo y/o ejecutando directamente los bienes que dieron origen al pago.

ALICUOTA DEL 1% PARA EL CASO DE LAS PRESUNCIONES

Art. 26 noveno párrafo de la ley

La alícuota establecida en el primer párrafo se incrementará en un 100% (ciento por ciento) para aquellos bienes que encuadren en las presunciones previstas en este artículo.

Art. 26 décimo párrafo de la ley

IGM (Impuesto derogado por art. 76 de la ley 27.260 p/ejercicios iniciados 1.1.2019)

No regirán las disposiciones establecidas en este artículo cuando resulten de aplicación las contenidas en el sexto párrafo del inciso h) del artículo 2 de la ley de impuesto a la ganancia mínima presunta.

=====

Capítulo 8 Régimen de anticipos

Ultima actualización según R.G. 5.213 (B.O.28.06.2022)

Régimen de anticipos de impuesto sobre los bienes personales. R.G. 2.151.

Anticipos a cuenta del impuesto sobre los bienes personales

Determinación del monto de los anticipos a ingresar

Vencimiento e importe mínimo de los anticipos

Régimen de reducción de los anticipos

Momento a partir del cual se puede optar por reducir los anticipos

Procedimiento para ejercer la opción de reducción de los anticipos

Efectos del ejercicio de la opción de reducción de los anticipos

Impuesto determinado mayor a la estimación de reducción de los anticipos

=====

REGIMEN DE ANTICIPOS DE IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES. R.G. 2.151

Ultima actualización según R.G. 5.213 (B.O.28.06.2022)

1 - ANTICIPOS A CUENTA DEL IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES (ART.21)

SUJETOS RESIDENTES DEL PAIS

5 ANTICIPOS

Las personas físicas y las sucesiones indivisas domiciliadas o radicadas en el país, **deberán determinar e ingresar CINCO (5) anticipos** en concepto de pago a cuenta del impuesto sobre los bienes personales que en definitiva les corresponda abonar al vencimiento general.

2 – DETERMINACION DEL MONTO DE LOS ANTICIPOS A INGRESAR (ART.22)

20% DEL IMPUESTO DETERMINADO DEL PERIODO FISCAL ANTERIOR

Para establecer el importe de cada uno de los anticipos, **se aplicará el VEINTE POR CIENTO (20%) sobre el monto del impuesto determinado en el período fiscal inmediato anterior** a aquel al que corresponderá imputar los anticipos, **detráida -de corresponder- la suma computada como pago a cuenta por los gravámenes similares pagados en el exterior.**

3 – VENCIMIENTO E IMPORTE MINIMO DE LOS ANTICIPOS (ART.23)

MESES DE AGOSTO, OCTUBRE, DICIEMBRE, FEBRERO Y ABRIL

MONTO MINIMO \$ 5.000 A PARTIR DE LOS ANTICIPOS DEL PERIODO FISCAL 2022

Por aplicación de la R.G.5.213 (B.O.28.06.2022), Se incrementa el monto mínimo de los anticipos de impuesto sobre los bienes personales a \$ 5.000, con vigencia para los anticipos del período fiscal 2022.

Se modifica en el art. 23 de la R.G. 2.151, la expresión “...UN MIL PESOS (\$ 1.000),...” por la expresión “...CINCO MIL PESOS (\$ 5.000),...”.

El ingreso de los anticipos deberá efectuarse cuando el importe que se determine resulte igual o superior a la suma de cinco mil pesos (\$ 5.000), los días de cada uno de los **meses de agosto, octubre y diciembre** del primer año siguiente al que deba tomarse como base para el cálculo, y de los **meses de febrero y abril** del segundo año calendario inmediato posterior, que se indican a continuación:

CUIT	Vencimiento
------	-------------

0, 1, 2 o 3	Hasta el día 13, inclusive
4, 5 o 6	Hasta el día 14, inclusive
7, 8 o 9	Hasta el día 15, inclusive

4 – REGIMEN DE REDUCCION DE ANTICIPOS (ART. 25 A 29)

Cuando los responsables de ingresar anticipos consideren que la suma a abonar superará el importe del impuesto determinado del período fiscal al cual deba imputarse los anticipos -neta de los conceptos deducibles de la base de cálculo de los anticipos-, podrán optar por determinar los anticipos por un monto equivalente al resultante de la estimación que practiquen.

5 – MOMENTO A PARTIR DEL CUAL SE PUEDE OPTAR POR REDUCIR LOS ANTICIPOS (ART.26)

OPCION A PARTIR DEL TERCER ANTICIPO

La opción de reducción de los anticipos podrá ejercerse **a partir del tercer anticipo**, inclusive.

OPCION A PARTIR DEL PRIMER ANTICIPO

La opción se podrá ejercer a partir del primer anticipo, cuando **se considere que la suma total a ingresar superará, en más del CUARENTA POR CIENTO (40%), el importe estimado del impuesto determinado** del período fiscal al cual se imputan los anticipos.

La estimación deberá efectuarse conforme a la metodología de cálculo de los respectivos anticipos, en lo referente a:

- a) Base de cálculo que se proyecta.
- b) Número de anticipos.
- c) Alícuotas o porcentajes aplicables.
- d) Fechas de vencimiento.

6 – PROCEDIMIENTO PARA EJERCER LA OPCION DE REDUCCION DE LOS ANTICIPOS (ART.27)

Para ejercer la opción de reducción de los anticipos, los responsables deberán observar el siguiente procedimiento:

- a) Ingresar al sistema "Cuentas Tributarias".

b) Seleccionar la transacción informática denominada "Reducción de anticipos", en la cual una vez indicado el impuesto y el período fiscal, se consignará el importe de la base de cálculo proyectada.

Dicha transacción emitirá un comprobante como acuse de recibo del ejercicio de la opción.

Los papeles de trabajo utilizados en la estimación que motiva el ejercicio de la opción, deberán ser conservados en archivo a disposición del personal fiscalizador de la AFIP.

c) Efectuar, el pago del importe del anticipo que resulte de la estimación practicada.

Las obligaciones indicadas deberán cumplirse hasta la fecha de vencimiento fijada para el ingreso del anticipo en el cual se ejerce la opción.

Una vez realizada la transacción informática, **la opción tendrá efecto a partir del primer anticipo que venza con posterioridad** a haber efectuado el ejercicio de la opción.

La AFIP podrá requerir -dentro de los diez (10) días hábiles administrativos contados desde la fecha en que se efectuó la opción- los elementos de valoración y documentación que estime necesarios a los fines de considerar la procedencia de la solicitud respectiva.

7 – EFECTOS DEL EJERCICIO DE LA OPCION DE REDUCCION DE LOS ANTICIPOS (ART.28)

EJERCICIO DE LA OPCION SOBRE TODOS LOS ANTICIPOS

El ingreso de un anticipo en las condiciones previstas en el artículo 27 **implicará, automáticamente, el ejercicio de la opción con relación a la totalidad de los anticipos.**

IMPUTACION DEL IMPORTE INGRESADO EN EXCESO

El importe ingresado en exceso, correspondiente a la diferencia entre los anticipos determinados de conformidad con el régimen general y los que se hubieran estimado, **deberá imputarse a los anticipos a vencer** y, de subsistir un saldo, al monto del tributo que se determine en la correspondiente declaración jurada.

ANTICIPOS NO INGRESADO AL MOMENTO DE EJERCER LA OPCION DE REDUCCION DE LOS ANTICIPOS

Si al momento de ejercerse la opción no se hubiera efectuado el ingreso de anticipos vencidos, aun cuando hubieran sido intimados por la AFIP, esos anticipos **deberán abonarse sobre la base de los importes determinados en ejercicio de la opción**, con **más los intereses que correspondan, calculados**

sobre el importe que hubiera debido ingresarse conforme al régimen general.

8 – IMPUESTO DETERMINADO MAYOR A LA ESTIMACION DE REDUCCION DE LOS ANTICIPOS (ART.29)

ESTIMACION MENOR AL IMPUESTO DETERMINADO. INTERESES RESARCITORIOS

Las diferencias de importes que surjan entre las sumas ingresadas en uso de la opción, y las que hubieran debido pagarse por aplicación de los correspondientes porcentajes -establecidos en el régimen general- sobre el impuesto real del ejercicio fiscal al que los anticipos se refieren, o el monto que debió anticiparse de no haberse hecho uso de la opción, el que fuera menor, **estarán sujetas al pago de los respectivos intereses resarcitorios.**

=====

Capítulo 9 Régimen de promoción de inversiones

Ley 27.613 (B.O.12.03.2021)

Decreto 244 (B.O.19.04.2021)

R.G. 4.976 (B.O.27.04.2021)

Promoción del desarrollo o inversión en proyectos inmobiliarios en la Argentina

Proyectos inmobiliarios incluidos

Acreditación del porcentaje del grado de avance

Registro de desarrolladores inmobiliarios o de constructoras o de vehículos de inversión

Definición de inversiones en proyectos inmobiliarios

Acta Nº 38 EDI con instituciones profesionales del 16.12.2021

R.G. 4.976 (B.O.27.04.2021)

Acta Nº 37 EDI con instituciones profesionales del 09.06.2021

Beneficios para el inversor

Exención en el impuesto sobre los bienes personales

Acta Nº 37 EDI con instituciones profesionales del 09.06.2021

Pago a cuenta en el impuesto sobre los bienes personales

Orden de imputación del pago a cuenta

=====

REGIMEN DE PROMOCION DE INVERSIONES

Ley 27.613 (B.O.12.03.2021)

Decreto 244 (B.O.19.04.2021)

R.G. 4.976 (B.O.27.04.2021)

1 – PROMOCION DEL DESARROLLO O INVERSION EN PROYECTOS INMOBILIARIOS EN LA ARGENTINA (ART.1)

Se implementa el **Régimen de Incentivo a la Construcción Federal Argentina y Acceso a la Vivienda**, destinado a **promover el desarrollo o inversión en proyectos inmobiliarios realizados en el territorio de la República Argentina**, definidos de acuerdo con el artículo 2 de la ley.

=====

2 – PROYECTOS INMOBILIARIOS INCLUIDOS (ART.2)

OBRAS PRIVADAS NUEVAS QUE SE INICEN A PARTIR DEL 12/03/2021

Se entenderá por proyectos inmobiliarios a aquellas **obras privadas nuevas** que **se inicien a partir del 12 de marzo de 2021** (entrada en vigencia de la ley)

Construcciones,

Ampliaciones,

Instalaciones: entre otras

Que, de acuerdo con los códigos de edificación o disposiciones semejantes, **se encuentren sujetos a denuncia, autorización o aprobación** por autoridad competente.

OBRAS EN CURSO AL 12/03/2021

Quedan comprendidas dentro de la definición de obras privadas nuevas aquellas que al 12 de marzo de 2021 **posean un grado de avance inferior al cincuenta por ciento (50%) de la finalización de la obra.**

DECRETO 244 (Art.1)

ACREDITACION DEL % DEL GRADO DE AVANCE

INFORMACION PRESENTADA ANTE LAS AUTORIDADES EDILICIAS

DICTAMEN PROFESIONAL

El porcentaje de grado de avance deberá acreditarse teniendo en cuenta la **información presentada ante las autoridades edilicias competentes** y/o mediante un **dictamen de un profesional** matriculado competente en la materia, considerando el proyecto inmobiliario declarado hasta la entrada en vigencia de esa ley (12.03.2021), el que debe incluir las construcciones, ampliaciones, instalaciones, entre otros trabajos, que se hubieran realizado a esa fecha.

DECRETO 244 (Art.2)

REGISTRO DE DESARROLLADORES INMOBILIARIOS O DE CONSTRUCTORAS O DE VEHICULOS DE INVERSION

La AFIP, será la encargada de **instrumentar un registro** a los efectos de que el **desarrollador, constructor o vehículo de inversión** que realice los proyectos inmobiliarios comunique (respecto de las construcciones, ampliaciones, instalaciones, entre otros trabajos) el tipo de obra, la aprobación del permiso de obra, su grado de avance y cualquier otro dato con relación a todo ello, que la AFIP estime pertinente.

DECRETO 244 (Art.3)

DEFINICION DE INVERSIONES EN PROYECTOS INMOBILIARIOS

Se entiende como inversiones en los proyectos inmobiliarios, sea de manera directa o a través de terceros, a aquellas que, se efectivicen,

Por ejemplo, mediante:

- a) La suscripción de boleto de compraventa u otro compromiso similar,
- b) El otorgamiento de la escritura traslativa de dominio,
- c) Aportes a fideicomisos constituidos en los términos del Código Civil y Comercial de la Nación y
- d) **La suscripción, en el mercado primario, de Fondos Comunes de Inversión comprendidos en la Ley N° 24.083 y/o de fideicomisos financieros, autorizados por la Comisión Nacional de Valores, cuyo objeto sea el financiamiento de la construcción y desarrollos inmobiliarios.**

Acta N° 38 EDI con instituciones profesionales del 16.12.2021

ADQUISICION DE UN TERRENO

PARA LA POSTERIOR CONSTRUCCION

“1. Inversión en proyectos de Construcción:

Una persona humana destina los fondos a la inversión en un proyecto inmobiliario y **los aplica totalmente a la adquisición de un terreno, donde posteriormente construirá** en los plazos establecidos una casa, pagando la construcción con los honorarios que en el futuro generará en su profesión. ¿Se interpreta que cumple con los requisitos del régimen?

Respuesta de AFIP

La mera adquisición de un terreno no configura la definición de proyecto inmobiliario contemplada en el artículo 2° de la Ley N° 27.613.

Los fondos normalizados deberán afectarse a un proyecto inmobiliario informado en el Registro de Proyectos Inmobiliarios (REPI).

El objetivo de la ley es promover la actividad de la construcción”.

R.G.4.976 (B.O.27.04.2021)
IMPLEMENTACION DEL (REPI) REGISTRO DE PROYECTOS
INMOBILIARIOS

REGISTRO DE PROYECTOS INMOBILIARIOS (REPI) ART.1

PARA INFORMAR LAS OBRAS PRIVADAS NUEVAS A PARTIR DEL
12/03/2021

Se crea el “**Registro de Proyectos Inmobiliarios**”, en adelante “**REPI**”, **para informar las obras privadas** que, de acuerdo con los códigos de edificación o disposiciones semejantes, se encuentren sujetas a denuncia, autorización o aprobación por autoridad competente, que **se hayan iniciado a partir del 12 de marzo de 2021**, inclusive, o las que a dicha fecha posean un grado de avance inferior al CINCUENTA POR CIENTO (50%) de la finalización de la obra.

SUJETOS OBLIGADOS A REGISTRARSE EN EL (REPI) ART.2

Quedan obligados a efectuar la registración en el (REPI) las personas humanas, las sucesiones indivisas y los sujetos comprendidos en el artículo 53 de la LIG, **que asuman el carácter de desarrolladores, constructores o vehículos de inversión de los proyectos inmobiliarios** comprendidos en la Ley N° 27.613.

Acta N° 37 EDI con instituciones profesionales del 09.06.2021

OBRA SOBRE INMUEBLE PROPIO

SE COMPRA LOS MATERIALES

SE CONTRATA UNA EMPRESA CONSTRUCTORA PARA REALIZAR LA OBRA

“3. Registro en el REPI.

*¿Cómo debe informarse en el Registro de Proyectos inmobiliarios (REPI), **la obra realizada por un sujeto sobre inmueble propio**? Es decir, el sujeto aporta los fondos por Título I o Título II y **desarrolla una obra sobre inmueble propio, compra los materiales y contrata a una empresa constructora para realizar la obra**. La registración en el REPI ¿la debe realizar el titular del inmueble o la empresa constructora?*

Respuesta de AFIP

*En el caso planteado **el titular del inmueble es el que deberá registrar el proyecto en el Registro de Proyectos Inmobiliarios (REPI) y obtener el “Código de Registro de Proyecto Inmobiliario (COPI)”**.*

REQUISITOS PARA REGISTRAR LOS PROYECTOS INMOBILIARIOS EN EL (REPI) ART.3

Para registrar los proyectos inmobiliarios deben ingresar, al servicio denominado “Registro de Proyectos Inmobiliarios (REPI)”.

Para ello deberán:

- a) Utilizar la “Clave Fiscal” habilitada con Nivel de Seguridad 3.
- b) Tener estado administrativo de la CUIT “Activo: Sin Limitaciones”, (S/R.G. 3.832).
- c) Tener el domicilio fiscal correctamente informado en el Sistema Registral, con estado “Declarado” (S/R.G. 10).
- d) Poseer Domicilio Fiscal Electrónico (S/R.G. 4.280).
- e) Registrar alta en algún impuesto, tal como lo establece la R.G. 10.

LOS DESARROLLADORES, CONSTRUCTORES O VEHICULOS DE INVERSION DEBEN INFORMAR CON CARÁCTER PREVIO EL DOMICILIO DEL PROYECTO INMOBILIARIO ART.4

Los sujetos mencionados en el artículo 2° deberán, **con carácter previo, informar el domicilio del proyecto** en el “Sistema Registral”, “Registro Único Tributario”, conforme lo establece la RG 4.624, dentro del apartado “Domicilios”, sección “Otros Domicilios”, como “Locales y Establecimientos”, destino comercial “Obras en construcción”.

LUEGO DE INFORMAR EL DOMICILIO PUEDEN INGRESAR AL (REPI)

Posteriormente, deberán ingresar al servicio “Registro de Proyectos Inmobiliarios (REPI)”, opción “Registro del Proyecto”, a fin de suministrar los datos solicitados por el sistema.

ACREDITACION DEL GRADO DE AVANCE MENOR AL 50% AL 12/03/2021

A los fines de acreditar el grado de avance menor al CINCUENTA POR CIENTO (50%), conforme lo dispuesto en el artículo 1°, los sujetos **deberán adjuntar en formato “.pdf”, un dictamen de un profesional matriculado** competente en la materia con su firma certificada por la autoridad profesional que rija la matrícula.

ACREDITACION DE LAS OBRAS PRIVADAS NUEVAS INICIADAS A PARTIR DEL 12/3/2021

A los fines de **acreditar las obras privadas iniciadas a partir del 12 de marzo de 2021**, los sujetos deberán **adjuntar en formato “.pdf” la información presentada ante las autoridades edilicias** competentes **y/o un dictamen de un profesional matriculado** competente en la materia con su firma certificada por la autoridad profesional que rija la matrícula.

“COPI” CODIGO DE REGISTRO DEL PROYECTO INMOBILIARIO EN EL (REPI) ART.5

De resultar aceptada la transacción, el sistema generará un **“Código de Registro de Proyecto Inmobiliario (COPI)”** y emitirá la correspondiente “Constancia de Registración de Proyecto”.

El “Código de Registro de Proyecto Inmobiliario (COPI)” permitirá identificar a cada uno de los proyectos informados en el “Registro de Proyectos Inmobiliarios (REPI)”, en el marco de la Ley N° 27.613.

MODIFICACIONES DE LOS DATOS INFORMADOS ART.6

En el caso de que se produzcan modificaciones respecto de los datos informados al momento de registrar el proyecto, los sujetos obligados deberán ingresar al “Registro de Proyectos Inmobiliarios (REPI)”, opción “Modificación de datos” y seleccionar el “Código de Registro de Proyecto Inmobiliario (COPI)” que corresponda.

Una vez confirmada la transacción el sistema emitirá la respectiva “Constancia de modificación de datos”.

ANULACION DE DATOS ERRONEOS DENTRO DE LOS 3 DIAS CORRIDOS DE LA REGISTRACION ART.7

En caso de detectarse errores en la carga de datos, los sujetos obligados podrán ingresar al “Registro de Proyectos inmobiliarios (REPI)”, opción “Anular registro”, **dentro de los TRES (3) días corridos seguidos a la fecha de registración** y seleccionar el “Código de Registro de Proyecto Inmobiliario (COPI)” que corresponda.

3 – BENEFICIOS PARA EL INVERSOR (ART.3)

EXENCION EN EL IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES

Se exime del Impuesto sobre los Bienes Personales, al valor de las inversiones en proyectos de **inversión realizadas hasta el 31 de diciembre de 2022**, inclusive, en la República Argentina

Desarrolladas, directamente o a través de terceros,

PERIODOS EN LOS CUALES PROCEDE LA EXENCION

Desde el período fiscal en que se efectivice la inversión y hasta aquel en que se produzca la finalización del proyecto inmobiliario, su adjudicación o la enajenación del derecho y/o la participación originados con motivo de aquella, lo que ocurra en primer lugar, **hasta un plazo máximo de dos (2) períodos fiscales**.

A los fines de lo dispuesto en el párrafo precedente, la exención comprende a aquellos bienes cuya tenencia, al 31 de diciembre de cada año, representa la inversión en los proyectos inmobiliarios allí mencionados, sea de manera directa o a través de terceros -cualquiera sea la forma jurídica, contrato y/o vehículo adoptado para materializar la inversión-

INVERSIONES EN MONEDA NACIONAL

Siempre que se hubiera efectivizado con fondos en moneda nacional oportunamente declarados y/o provenientes de la realización previa -mediante la aplicación transitoria de compra de títulos públicos nacionales- de moneda extranjera oportunamente declarada, de conformidad con los términos y condiciones que al respecto prevea la reglamentación que dicte el Poder Ejecutivo nacional,

NO DEBE PROVENIR DE FONDOS BLANQUEDOS

En la medida en que no resulten comprendidos en las disposiciones del título II de esta ley (BLANQUEO).

DECRETO 244 (Art.4)

EXENCION EN EL IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES

La **exención del impuesto sobre los bienes personales** procede respecto de aquellas **inversiones que se efectivicen a partir del 12.03.2021** (entrada en vigor de la ley).

R.G.4.976 (ART.8)

EL INVERSOR DEBE CONSIGNAR EN SU DECLARACION JURADA EL "COPI"

A los efectos previstos en los artículos 3 (EXENCION EN BIENES PERSONALES) y artículo 4 (PAGO A CUENTA EN BIENES PERSONALES) de la Ley N° 27.613 **el inversor deberá consignar en la declaración jurada correspondiente, el o los "Código de Registro de Proyecto Inmobiliarios (COPI)"** que le provea el desarrollador, constructor o vehículo de inversión.

Acta N° 37 EDI con instituciones profesionales del 09.06.2021

CONSIGNACION DEL (COPI) EN LA DDJJ DE BIENES PERSONALES DEL INVERSOR

"4. Obra con fondos previamente declarados.

En el caso anterior, si la obra se realiza con fondos previamente declarados, sólo debe realizar los pagos de mano de obra, materiales y demás erogaciones que demande, desde una cuenta bancaria de la empresa ya preexistente, sin informar las erogaciones y sus comprobantes en ningún régimen de información, lo único que debe hacer es exteriorizar en las ddjj de bs personales (por ejemplo) el COPI.

¿Se comparte el criterio?

Respuesta de AFIP

*A los efectos previstos en los artículos 3°, 4° y 5° de la Ley N° 27.613 **el inversor deberá consignar en la declaración jurada correspondiente, el o los "Código de Registro de Proyecto Inmobiliarios (COPI)"** que a tal fin le provea el desarrollador, constructor o vehículo de inversión".*

4 – PAGO A CUENTA EN EL IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES (ART.4)

Podrá computarse como pago a cuenta del Impuesto sobre los Bienes Personales el equivalente al **uno por ciento (1%) del valor de las inversiones** en proyectos inmobiliarios definidos en el artículo 2 de la ley, el que se ajustará a las siguientes pautas:

INVERSIONES REALIZADAS DESDE EL 12/03/2021 HASTA LA FECHA VTO. DE LA PRESENTACION DE LA DDJJ DE IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES DEL 2020

a) Con relación a aquellas inversiones realizadas desde la fecha de entrada en vigencia de esta ley (12/03/2021) y hasta la fecha de vencimiento de la presentación de la declaración jurada del Impuesto sobre los Bienes Personales del período fiscal 2020 (AGOSTO 2021 s/Nº de CUIT), ambas fechas inclusive:

EL PAGO A CUENTA SE COMPUTA EN LA DDJJ 2020

Se computa como pago a cuenta en la DDJJ del período fiscal 2020,

No puede generar saldo a favor.

El remanente no utilizado podrá trasladarse, en primer término, al período fiscal 2021 y luego al período fiscal 2022;

INVERSIONES REALIZADAS LUEGO DEL VTO. DE LA DDJJ DE IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES DEL 2020 HASTA EL 31/12/2021

b) Con relación a aquellas inversiones realizadas desde el día siguiente a la fecha de vencimiento de la presentación de la declaración jurada del Impuesto sobre los Bienes Personales del período fiscal 2020 (AGOSTO 2021 s/Nº de CUIT) y hasta el 31 de diciembre de 2021, ambas fechas inclusive:

EL PAGO A CUENTA SE COMPUTA EN LA DDJJ 2021

Se computar como pago a en la DDJJ del período fiscal 2021,

No puede generar saldo a favor.

El remanente no utilizado solo puede trasladarse al período fiscal 2022;

INVERSIONES REALIZADAS DESDE EL 01/01/2022 HASTA EL 31/12/2022

c) Con relación a aquellas inversiones realizadas desde el 1 de enero de 2022 y hasta el 31 de diciembre de 2022, ambas fechas inclusive:

Se computa como pago a cuenta del período fiscal 2022,

No puede generar saldo a favor.

El remanente no utilizado **no podrá trasladarse a períodos fiscales siguientes.**

DECRETO 244 (Art.5)

ORDEN DE IMPUTACION DEL PAGO A CUENTA

El cómputo como pago a cuenta, procederá en la determinación del impuesto sobre los bienes personales del período fiscal de que se trate (2020, 2021 o 2022), luego del cómputo del pago a cuenta del último párrafo del artículo 25 de la ley de bienes personales (PAGO A CUENTA POR TRIBUTOS ANALOGOS PAGADO EN EL EXTERIOR).

SUJETOS QUE NO REPATRIEN ACTIVOS FINANCIEROS DEL EXTERIOR EN EL IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES

Cuando el contribuyente no repatriare activos financieros del exterior (según el artículo 25 de la ley de bienes personales), el cómputo como pago a cuenta procederá, en primer término, contra el impuesto (ALICUOTA REDUCIDA DEL 0,50% AL 1,25%) del primer párrafo del artículo 25 de la ley de bienes personales y el remanente no computado contra el impuesto (ALICUOTA INCREMENTADA DEL 0,70% AL 2,25%) determinado por aplicación del artículo 9 del Decreto N° 99 (HOY ART. 25 SEGUNDO PARRAFO DE LA LEY).

=====