



UNIVERSIDAD
NACIONAL
DE TUCUMÁN



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS
UNIVERSIDAD NACIONAL TUCUMAN

IMPUESTOS SOBRE LOS BIENES PERSONALES

Autores: Cremona, Alejandra Valeria
Funes, Nidia Paola

Director: Meson, Viviana Silvia

2015

Trabajo de Seminario: Contador Público Nacional

RESUMEN

Nuestro trabajo se aboca al desarrollo del impuesto sobre los bienes personales de manera que podamos conocer con certeza y exactitud los sujetos pasivos, el hecho imponible generador, las exenciones, la determinación de los bienes que están alcanzados y su correcta valuación, las alícuotas y algunas situaciones especiales que se dan por las características del impuesto citado.

Para poder comprender este impuesto y de alguna manera llevarlo a la práctica, hemos realizado una introducción sobre lo que son los recursos, tributos y la manera en la que el Estado hace uso de los mismos para poder solventar los gastos necesarios dedicados a satisfacer las necesidades de bien público. Además incorporamos un anexo donde se trata un tema de vital importancia a tener en cuenta en la actualidad.

PROLOGO

En la presentación de este trabajo desarrollamos el análisis del texto legal y el reglamentario del impuesto sobre los Bienes Personales, tomando como principal tema el objeto, sujetos, exenciones y valuaciones de los bienes abarcando tanto los situados en el país como en el exterior.

Comenzamos con una introducción general del Derecho Tributario que nos llevara a comprender cuál es la finalidad del legislador que impone los tributos en la República Argentina.

Al recorrer casi desde sus orígenes el trayecto histórico, del objeto del estudio, encontramos el que se denominó Impuesto Sustitutos del gravamen a las herencias que tenía carácter opcional para las personas físicas, hasta llegar al que es hoy el Impuesto sobre los Bienes Personales.

Se hizo hincapié, desarrollando en profundidad dos temas cuya importancia y complejidad se manifestaron en las necesidades actuales y que son la figura de los responsables sustitutos y los impuestos sobre los Inmuebles Rurales. En el primer punto se analiza la resolución general n° 3175 con fecha 02 de Septiembre de 2011, la que origino una extensa discusión sobre la idea de la posibilidad de compensación del impuesto con saldos a favor de libre disponibilidad para los sustitutos. Y sobre el segundo punto, se agregó un texto del Fallo González Camilo que se refiere a los inmuebles rurales, de los cuales considera si deben estar gravados o no, en el impuesto sobre los bienes personales.

CAPITULO I

INTRODUCCIÓN

Sumario: A- El Derecho Tributario: Definición.- Subdivisión del Derecho Tributario - Relación Jurídica Tributaria - Clasificación de los recursos tributarios. B- Impuesto a los Bienes Personales: Antecedentes en Argentina – Concepto - Características

A - El Derecho Tributario

Definición

Dentro de las diversas ramas que forman parte del derecho público, se encuentra el derecho fiscal (también conocido como derecho tributario). Su función es la administración de las reglas jurídicas que posibilitan que el Estado desarrolle y ejerza sus facultades tributarias.

Los tributos o impuestos son desembolsos económicos obligatorios que deben realizar todos los ciudadanos para solventar el funcionamiento del aparato estatal. El derecho fiscal es la división del derecho que analiza y establece las leyes relacionadas con este procedimiento.¹

SUBDIVISIONES DEL DERECHO TRIBUTARIO

¹ Consulta a bases de información, en internet: <http://definicion.de/derecho-fiscal/>
(Septiembre de 2015)

El Derecho Tributario según Dino Jarach, puede ser estudiado en distintos capítulos o subdivisiones, conocidas con las denominaciones de:

- 1) Derecho Tributario Constitucional;
- 2) Derecho Tributario Sustantivo o Material;
- 3) Derecho Tributario Administrativo o Formal;
- 4) Derecho Tributario Procesal;
- 5) Derecho Tributario Penal; y
- 6) Derecho Tributario Internacional.

Si bien puede ser útil esta subdivisión, pues reconoce al interior del Derecho Tributario la existencia de normas que regulan actos y conductas de diversa naturaleza, no es menos cierto, que ello implica reconocer que el Derecho Tributario es un "todo orgánico, con aspectos diversos pero interconectados y no separados".²

Relación Jurídica tributaria:

La relación jurídica tributaria en sentido amplio incluye todos los vínculos jurídicos que se producen en la aplicación de los tributos, tanto con un contenido económico como de carácter formal.³

² Consulta a bases de información, en internet: <http://www.monografias.com/trabajos100/el-derecho-tributario/el-derecho-tributario.shtml> (Octubre 2015)

³ Consulta a bases de información, en internet: <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/relacion-tributaria/relacion-tributaria.htm> (Octubre 2015)



En sentido estricto, es aquella relación jurídica, establecida en la ley, por la que se confiere a la Administración un derecho de crédito, para el cobro de la correspondiente deuda tributaria.⁴

Clasificación de los recursos tributarios:

Los recursos de carácter tributario han sido clasificados tradicionalmente en tres grupos:

⁴ Consulta a bases de información, en internet:
<http://es.slideshare.net/kertydevargas/relacin-jurdica-tributaria-y-domicilio-fiscal> (Septiembre 2015)

Impuestos: Son los tributos exigidos por el Estado sin que exista una contraprestación inmediata por su pago, y aun así exige su cumplimiento por el simple surgimiento del hecho generador, que devolverá a cambio el Estado a largo plazo a través de educación, salud, seguridad, etc., satisfaciendo de este modo las necesidades públicas generales indivisibles.

Tasas: es el pago que una persona realiza por la utilización de un servicio prestado por el estado. Esta obligación solo se perfecciona si el servicio es utilizado por la misma.

Contribuciones: a través de las cuales se grava el mayor valor de los bienes inmuebles, como consecuencia de la ejecución de una obra pública de fomento. Ejemplo de lo mencionado sería una pavimentación de una cuadra que aumenta el valor patrimonial de las viviendas.

Es común confundir tasa con impuesto, lo que no debería ser así. Mientras el impuesto es de obligatorio pago por todos los contribuyentes, la tasa la pagan solo aquellas personas que hagan uso de un servicio, por lo tanto, no es obligatorio.

Otra característica de la tasa, es que existe una retribución por su pago, es decir, se paga la tasa y a cambio se recibe un servicio, una contraprestación, algo que no sucede en los impuestos o las contribuciones, que además de ser obligatorio pagarlos, no existe ninguna contraprestación especial.⁵

B - Impuesto sobre los Bienes Personales

Antecedentes en Argentina

Desde el año 1991 comenzó a aplicarse en la Argentina un impuesto sobre el patrimonio bruto de las personas físicas, es decir, considerando sólo los bienes de los sujetos, sin deducir las deudas, denominado impuesto sobre los bienes personales

⁵ IMPUESTOS I, Bibliografías del 1er Parcial, Facultad de Ciencias Económicas, UNT, (San Miguel de Tucumán, 2014), pág. 160.

no afectados al proceso económico. Creado por ley 23.996 (B.O. 1/8/1991) sucede a diferentes regímenes de imposición patrimonial personal.

Entre 1991 y 1994 rigió abarcando los “bienes no afectados al proceso económico”; ello porque correlativamente se aplicaba el impuesto sobre los activos, que recaía sobre las empresas. El propio reglamento reconocía que todos los bienes no alcanzados por el impuesto sobre los activos quedaban sujetos al impuesto sobre los bienes personales. Pero el criticado gravamen sobre los activos empresarios tuvo una vigencia limitada, con una derogación anticipada desde setiembre de 1993 para ciertos sectores de la economía nacional, afectados por la fuerte competencia con productos extranjeros unas y otras por la caída de los precios internacionales. Así, quedaron desgravados la industria, el sector agropecuario, de construcción y minería. Los poseedores de acciones y participaciones de dichas empresas no fueron alcanzados por gravámenes patrimoniales desde aquella derogación y durante 1994.

Durante 1995, nuestro país comienza a sentir muy fuertemente las consecuencias de la crisis mexicana, produciéndose una creciente desconfianza de los operadores económicos, una gran recesión y, consecuentemente, una importante caída en la recaudación impositiva. En ese contexto y buscando obtener una mejoría en la recaudación por los pobrísimos resultados obtenidos con el tributo en los años mencionados, la ley 24.468 (B.O. 23/3/1995) introdujo modificaciones sustanciales al impuesto. Esas modificaciones son principalmente tres:

- a) la derogación de exenciones a las inversiones financieras en el país;
- b) la reducción de la tasa y
- c) la aplicación de la figura del responsable sustituto sobre ciertos bienes del país correspondientes a empresas del exterior.

Desde 1995, los poseedores de las acciones y participaciones empresarias que representan la titularidad de empresas dedicadas a rubros como la construcción, la industria, el agro y la minería están gravados, ahora por el impuesto sobre los

bienes personales. En relación con la alícuota del gravamen, se redujo del 1% que rigió entre 1991 y 1994 al 0,5%.

Si bien se produjo una reducción de la tasa, ello no tenderá a reforzar la progresividad del sistema tributario. El gravamen pesa más fuertemente sobre los pequeños patrimonios y, por el contrario, no será de mayor significación para los poseedores de mayores fortunas.

Es así que llegamos al marco normativo vigente, el cual rige hasta la fecha de hoy y que a continuación desarrollaremos en todos sus aspectos para poder comprenderlo.⁶

Concepto

El impuesto global a los bienes de las personas es una modalidad relativamente nueva de tributación, su estructura es bastante similar a la del impuesto al patrimonio neto, siendo la diferencia fundamental la imposibilidad de deducir los pasivos de la base imponible.

Esta característica hace que se produzcan problemas de doble imposición ya que un crédito será materia imponible en manos de su titular e, indirectamente, tributará en cabeza del deudor, al no posibilitarse su deducción de la base del impuesto del mismo.

Los motivos del legislador al crear estos tributos son varios, habiéndose mencionado los de obtener mayor recaudación, los de implantar un impuesto a la renta presunta de los bienes y otros.

Lo cierto es que estas formas de tributación, al margen de los argumentos utilizados en su justificación, tienen el grave inconveniente de no medir adecuadamente la capacidad contributiva expresada por el patrimonio, con lo cual dos patrimonios de igual magnitud pero con distinta composición de activos y pasivos pueden tributar importes muy diferentes. Esta resultante también agravia la igualdad.

⁶ Consulta a bases de información, en http://www.robertexto.com/archivo/bienes_personales.htm, (Octubre 2015)

¿Cuál será la naturaleza de un impuesto de esta índole? Es evidente que no se puede encuadrar fácilmente en las categorías que maneja habitualmente la doctrina.

Luis Omar Fernández, en su obra “Vocabulario de hacienda pública”, lo ha definido como: "...impuesto cuyo hecho imponible es el conjunto de bienes y su sujeto las personas físicas...".⁷

Características:

Se trata de un tributo *personal, directo, periódico y progresivo* que posee un hecho imponible; es de los denominados "instantáneos".

✓ La característica de "personal", por oposición a la de "real", obedece a que toma especialmente en cuenta las características personales del contribuyente y su familia, tales como los créditos tomados para la compra o refacción de vivienda y la existencia de un mínimo no imponible. Los impuestos reales gravan directamente a los bienes sin considerar las características de sus propietarios.

✓ Se trata de un impuesto “directo” porque, en la clasificación de Jarach, grava una manifestación directa de capacidad contributiva,

✓ Es “periódico” porque debe satisfacerse en distintos períodos fiscales a través del tiempo, es decir, porque se aplica a periodos fiscales a partir de 1991 con hecho imponible instantáneo al 31 de Diciembre de cada año, ya que se producen y perfeccionan en un solo instante de tiempo

✓ Y además es "progresivo" ya que se emplea con diferentes sentidos: respecto de la alícuota, se dice que una escala es progresiva cuando su tasa es tal que el crecimiento del impuesto resultante es mayor que el crecimiento de la base imponible a la que se la vincula; también se dice que un impuesto es progresivo cuando afecta en mayor medida a los sectores de contribuyentes de mayor base

⁷ FERNANDEZ, Luis Omar, Impuesto global a los bienes de las personas, en “Vocabulario de hacienda pública”, Ed. La Ley, Buenos Aires, 2003.

imponible, o sea cuando una parte sustancial de la recaudación se obtiene de los sectores de mayor patrimonio.⁸

⁸ IMPUESTOS I, Bibliografías del 3er Parcial, Facultad de Ciencias Económicas, UNT, (San Miguel de Tucumán, 2015), pág. 24

CAPITULO II

ASPECTOS PARTICULARES DEL IMPUESTO A LOS BIENES PERSONALES

Sumario: A- Objeto. B- Sujeto. C- Domicilio. D- Bienes situados en el país. E- Bienes situados en el exterior. F- Bienes Exentos. G- Normas de Valuación. Valuación de Bienes situados en el país. Valuación de Bienes situados en el exterior. H- Alícuotas del impuesto. I- Responsable Sustituto.

A- Objeto:

El artículo 16 de la ley de impuesto sobre los bienes personales define al objeto de este tributo como la tenencia de bienes personales, existentes al 31 de diciembre de cada año, situados en el país y en el exterior.

La expresión “bienes” configura el aspecto definatorio del objeto del impuesto. Pese a ello, no se encuentra definido su alcance conceptual en la ley, en el decreto reglamentario ni en otra norma de inferior jerarquía.

Dilucidar el mencionado alcance conceptual no sólo reviste importancia en función de la necesaria certeza requerida para la aplicación del gravamen, sino por la particular circunstancia que se verifica, dada la restricción impuesta al cómputo de las deudas o, en otros términos, por el hecho de gravarse sólo los “bienes” y no los patrimonios.

El criterio de interpretación a seguir, creemos, debe ser necesariamente, extensivo, por cuanto el legislador no caracterizó el elemento objetivo del hecho imponible, limitándose tan sólo a mencionar el término “bienes”.

Consideramos entonces, que la enumeración que la ley efectúa en el artículo 19 (bienes situados en el país) y en el 20 (bienes situados en el exterior), nos ayuda a definir el término “bienes”, en tanto se demuestre su “taxatividad”, ya que posee el atributo de caracterizar el núcleo del elemento objetivo del hecho imponible.

En general se suelen incluir sólo los bienes y derechos pero, estos últimos, cuando están plenamente determinados y no sujetos a condiciones futuras, ya que no se deben incluir los derechos en expectativa.⁹

B- Sujeto:

Existen diversos criterios para determinar a quienes se consideran sujetos pasivos de este impuesto.

En Argentina, se utiliza como criterio general el de la residencia, que consiste en gravar la posesión de todos los bienes de los individuos radicados en el país, no importando el lugar en que se encuentren, manteniendo así un criterio de equidad y eficiencia económica a nivel mundial (Subsidiariamente, aplica el criterio de la territorialidad para gravar a los bienes que se encuentren en el país y sean propiedad de una persona no residente, a través de la figura del responsable sustituto, logrando de esta manera el sostenimiento de la recaudación tributaria).¹⁰

De esta manera quedan definidos como sujetos pasivos del impuesto sobre los bienes personales, las personas físicas domiciliadas en el país y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo, por los bienes situados en el país y en el exterior. Además, se incluyen a las personas físicas domiciliadas en el exterior y las sucesiones

⁹ Consultas a bases de información, en Internet: http://www.robertexto.com/archivo/bienes_personales.htm (septiembre de 2015)

¹⁰ LITVAK, José y GEBHARDT, Jorge, “El impuesto sobre los Bienes Personales”, Ediciones Errepar, (Buenos Aires, 2003).

indivisas radicadas en el mismo, pero en este caso, solamente por los bienes que posean en el territorio argentino (Art 17).¹¹

Hacemos mención también de las sociedades conyugales, menores de edad, sucesiones indivisas y condominios, que, por sus diversas complejidades y tratamientos, se consideran casos especiales, los cuales están contemplados en la ley, decretos reglamentarios y jurisprudencias.

Las sucesiones indivisas, según lo expresado en el Art.17 de la Ley, son contribuyentes de este gravamen por los bienes que posean al 31 de Diciembre de cada año, en tanto dicha fecha quede comprendida en el lapso transcurrido entre el fallecimiento del causante y la declaratoria de herederos o aquella en que se haya declarado valido el testamento que cumpla la misma finalidad.

Para la determinación del impuesto, se las considerará titulares de los bienes propios del causante y los bienes adquiridos durante la sociedad conyugal de la que aquel hubiese formado parte al momento de su fallecimiento. Por último, las sucesiones indivisas se consideraran radicadas en el lugar donde se inicie el juicio sucesorio, y si llegado el 31 de diciembre no se inició dicho juicio, entonces tomaremos como radicada a la misma en el lugar donde tuvo el último domicilio el causante.

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.

¹¹ Art. 17, Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales (N° 23966, t.o. 1997).

Este tema ha sido objeto de innumerables debates en el Congreso, debido a la promulgación de la reciente Ley de Matrimonio Igualitario, la cual plantea modificaciones en los términos “marido” y “mujer” utilizados por las normas tributarias, con la consecuente inaplicabilidad del Art. 18 de esta Ley y el Art. 2 de su Decreto Reglamentario, resultando necesario precisar los efectos y alcances de tales modificaciones sobre las obligaciones fiscales en trato.

La Administración Federal de Ingresos Públicos, finalmente, a través de la circular 8/2011, señala cuales son las rentas y bienes que corresponde declarar a cada cónyuge de la siguiente manera:

- La totalidad de los bienes propios.
- Los bienes gananciales adquiridos con el producto del ejercicio de su profesión, oficio, empleo, comercio o industria.
- Los bienes gananciales adquiridos con beneficios provenientes de los bienes indicados precedentemente, en la proporción en que hubiere contribuido a su adquisición.¹²

Otro tema a considerar es el referido a los menores de edad, el cual se encuentra normado en el Art. 2 del Decreto Reglamentario y en el Dictamen 77/1996 (DAT).

Los menores de edad resultan ser sujetos pasivos del gravamen, no obstante ello, por disposición del artículo 2 del Decreto Reglamentario, serán los padres quienes ejerzan la patria potestad (o, en su caso, al que le corresponda ese ejercicio) y los tutores o curadores los que deberán declarar, en representación de sus hijos menores y sus pupilos, los bienes que a éstos pertenezcan. Señala el Dictamen: “...el fundamento del impuesto es la posesión de bienes, independientemente de su afectación y que, tratándose de menores, éstos serán contribuyentes del gravamen en la medida que se verifique a su respecto el hecho imponible, resultando responsables del cumplimiento de las obligaciones quienes ejerzan la patria potestad de los

¹² Consulta a bases de información, en internet: <http://www.ele-ve.com.ar/Impuestos-a-las-ganancias-y-sobre-los-bienes-personales-Quien-declara-los-bienes-gananciales.html> (Octubre 2015)

menores...”. Por otro lado, la administración tributaria sostuvo en el mencionado Dictamen que el representante del menor (padre, tutor o curador) es quién debe solicitar la CUIT del menor y su respectiva inscripción ante la repartición y presentar la declaración jurada del menor, firmada por el representante, de manera independiente de los bienes de éste último. “... el representante del menor deberá presentar la declaración jurada, de corresponder, en nombre de éste y en consecuencia cabrá que le solicite la CUIT y el alta de impuesto.¹³ Estas obligaciones son independientes de las que le puedan corresponder al representante como responsable por deuda propia". Los bienes de los menores de edad no deben sumarse a los bienes que declara el padre, sino que se trata de una declaración jurada independiente. Este concepto resulta de trascendental importancia pues hará que pueda utilizarse un mínimo no imponible distinto al utilizado en la confección de la declaración jurada del padre hasta la anualidad 2006 y un importe exento para cada sujeto a partir de la anualidad 2007 y siguientes.

Por último, 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 su reglamento.

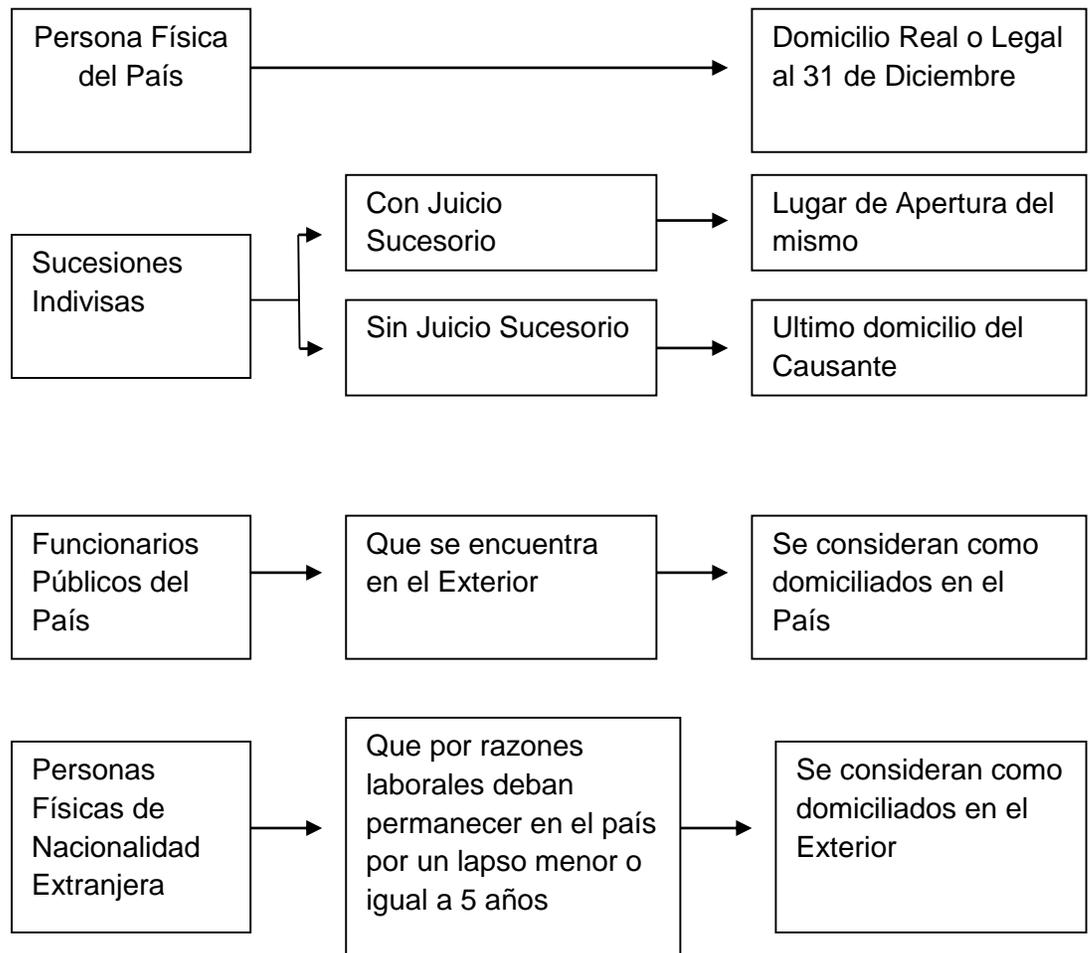
El condominio es el derecho real de propiedad que pertenece a varias personas por una parte indivisa sobre una cosa mueble o inmueble (artículo 2673, CC).

C- Domicilio:

El art.17 de la Ley del Impuesto sobre los bienes personales y el Art. 1 de su Decreto Reglamentario, aclaran las distintas situaciones especiales respecto al domicilio de las personas, las cuales detallaremos en el siguiente esquema:¹⁴

¹³ Consulta a bases de información, en internet: <http://www.ubp.edu.ar/wp-content/uploads/2013/12/322010ME-Impuesto-Sobre-los-Bienes-Personales.-Notas-de-la-C%C3%A1tedra-de-R%C3%A9gimen-Tributario-II> (Octubre 2015)

¹⁴ Consulta a bases de información, en Internet: www.monografias.com/trabajos30/derecho-tributario/derecho-tributario.shtml (Septiembre de 2014).



D- Bienes situados en el país:

A los efectos del encuadramiento de los bienes pertenecientes a los sujetos obligados a pagar el tributo, se consideran como situados en el país, según el artículo 19 de la Ley:

1. Los inmuebles ubicados en su territorio. El Código Civil nos define qué se debe considerar por inmuebles:

- Inmuebles por su naturaleza las cosas que se encuentran por sí mismas inmovilizadas, todo lo que está incorporado al suelo.

• Son también inmuebles las cosas muebles que se encuentran puestas intencionalmente, como accesorias de un inmueble, por el propietario de éste, sin estarlo físicamente.

2. Los derechos reales constituidos sobre bienes situados en él. Constituyen derechos reales según el CC:

- El dominio y el condominio;
- El usufructo;
- El uso y la habitación;
- Las servidumbres activas;
- El derecho de hipoteca;
- La prenda;
- La anticresis;
- La Superficie Forestal.

3. Las naves y aeronaves de matrícula nacional.

4. Los automotores patentados o registrados en su territorio.

5. Los bienes muebles registrados en él.

6. Los bienes muebles del hogar o de residencias transitorias cuando el hogar o residencia estuvieran situados en su territorio.

7. Los bienes personales del contribuyente, cuando éste tuviera su domicilio en él, o se encontrara en él.

8. Los demás bienes muebles y semovientes que se encontraren en su territorio al 31 de diciembre de cada año, aunque su situación no revistiera carácter permanente, siempre que no correspondiere otro tratamiento. Los semovientes son aquellos bienes que pueden moverse por sí mismo como, por ejemplo, las vacas, las mulas, las ovejas, etc..

9. El dinero y los depósitos en dinero que se hallaren en su territorio al 31 de diciembre de cada año

10. 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.

11. Los patrimonios de empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en él.

12. Los créditos, incluidas las obligaciones negociables previstas en la Ley N° 23.576 y los debentures, con excepción de los que cuenten con garantía real, en cuyo caso estará a lo dispuesto en el inciso b), cuando el domicilio real del deudor esté ubicado en su territorio. Tratándose de créditos, en los términos del referido inciso, se deberá necesariamente determinar el domicilio real del deudor, excepto que los mismos se encuentren garantizados con derechos reales, situación ésta que implica que a los fines de determinar la ubicación de los bienes se esté a lo dispuesto en el apartado b) precedente. En otras palabras, si el crédito está garantizado con un derecho real se deberá precisar donde se encuentra el bien dado en garantía independientemente del domicilio del deudor.

13. 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.¹⁵

E- Bienes situados en el exterior:

El Art. 20 los enumera taxativamente:

- a) Los bienes inmuebles situados fuera del territorio del país.
 - b) Los derechos reales constituidos sobre bienes situados en el exterior.
 - c) Las naves y aeronaves de matrícula extranjera.
 - d) Los automotores patentados o registrados en el exterior.
 - 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, se presumirá que no se encuentran situados en el país cuando

¹⁵ Consulta a bases de información, en Internet: <http://www.ubp.edu.ar/wp-content/uploads/2013/12/322010ME-Impuesto-Sobre-los-Bienes-Personales.-Notas-de-la-C%C3%A1tedra-de-R%C3%A9gimen-Tributario-II.pdf> (Octubre 2015)

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.

El mismo tratamiento redactado en este inciso le cabe a la existencia de moneda extranjera situada en el exterior. (Art. 8 D.R)

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.

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 mismo 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.

El excedente del saldo promedio previsto en esta norma o el saldo total cuando el plazo del depósito sea inferior a 30 días, deberá considerarse como depósito en el país.

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

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.¹⁶

F- Bienes Exentos:

¹⁶ Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales, Ibidem Art. 20.

A pesar de la existencia de muchos bienes que cumplen las condiciones para ser alcanzados por el impuesto a los bienes personales al 31 de diciembre de cada año, existen diversos motivos que hacen que los mismos no lleguen a formar parte del objeto de este tributo.

A este fin, podemos definir a las exenciones como disposiciones legislativas que por determinadas valoraciones del legislador provoca que algunos bienes no formen parte de la base imponible del impuesto.

La ley en su artículo 21 menciona, taxativamente, las siguientes exenciones:

- 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.
- b) 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.
- c) 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.
- d) Las cuotas sociales de las cooperativas.
- e) Los bienes inmateriales (llaves, marcas, patentes, derechos de concesión y otros bienes similares).
- f) Los bienes amparados por las franquicias de la ley 19.640. (Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur).
- g) Los inmuebles rurales a que se refiere el inciso e) del artículo 2º de la ley de impuesto a la ganancia mínima presunta.

h) 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).

i) Los depósitos en moneda argentina y extranjera efectuados en las instituciones comprendidas en el régimen de la Ley N° 21.526, 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. (esta exención rige a partir del 31/12/2001)

j) Los bienes gravados -excepto los comprendidos en el artículo sin número incorporado continuación del artículo 25 de esta ley- pertenecientes a los sujetos indicados en el inciso a) del artículo 17 de la presente, cuando su valor en conjunto, determinado de acuerdo con las normas de esta ley, sea igual o inferior a pesos trescientos cinco mil (\$ 305.000). Cuando el valor de dichos bienes supere la mencionada suma, quedará sujeta al gravamen la totalidad de los bienes gravados del sujeto pasivo del tributo.¹⁷

Para determinar este monto se deberán valorar los bienes que integran el patrimonio del sujeto del impuesto, de acuerdo a las normas establecidas en la Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales.

Si el valor de los bienes gravados supera los trescientos cinco mil pesos (\$ 305.000), estará alcanzado por el impuesto a los bienes personales el total de los bienes gravados del sujeto pasivo del impuesto.

Esta exención fue dispuesta por la Ley No 26.317 (B.O. del 10/12/2007), y es de aplicación para el período fiscal 2007 y siguientes. Luego fue modificada por la Ley No 26.452 (B.O. del 16/12/2008), con vigencia para el período fiscal 2008 y siguientes, sobre el tema de no considerar las participaciones societarias.

Por último, aclaramos que el artículo 21 bis de la Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales faculta al Poder Ejecutivo Nacional a derogar las exenciones sobre los títulos, bonos y demás títulos y valores (inciso g del artículo 21) y depósitos

¹⁷ Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales, Ibidem Art. 21.

en moneda argentina o extranjera (inciso h del artículo 21) cuando considere que desaparecieron las causas que las generaron.¹⁸

G- Normas de Valuación

El legislador, advirtiendo la importancia y la problemática que resultaría llevar a cabo la maratónica tarea de determinar el importe gravado de cada uno de los bienes alcanzados por este tributo, intentó, en el texto legal y en su reglamento, ser lo más claro posible en su redacción, buscando evitar doble interpretación y por consiguiente, posibles evasiones.

El artículo 22 y 23 de esta ley, aclarado en varias oportunidades por su decreto reglamentario, establecen las pautas para la valuación de los bienes personales para formar el monto imponible, texto que trataremos a continuación.

Valuación de Bienes situados en el País¹⁹

a_ Inmuebles²⁰

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.

1. Inmuebles adquiridos:

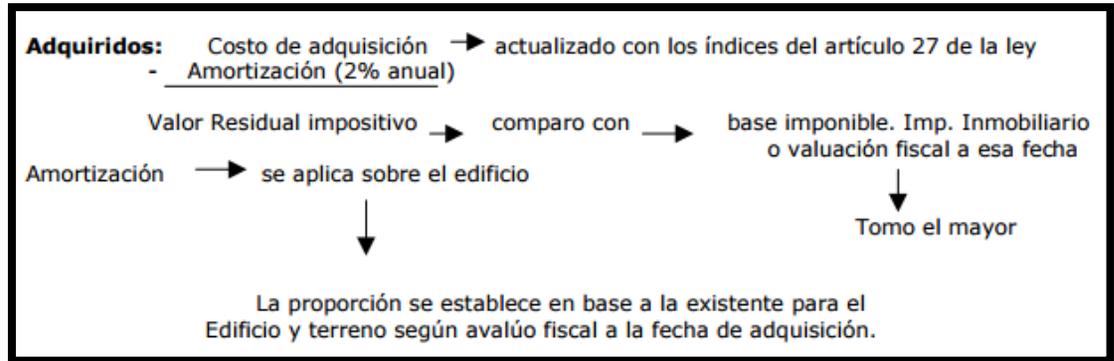
Al costo de adquisición o valor a la fecha de ingreso al patrimonio, se le aplicará el índice de actualización mencionado en el artículo 27 referido a la fecha de adquisición o de ingreso al patrimonio, que indique la tabla elaborada por la

¹⁸ Consulta a bases de información, en Internet: <http://www.ele-ve.com.ar/Bienes-exentos-del-impuesto-sobre-los-bienes-personales.html>

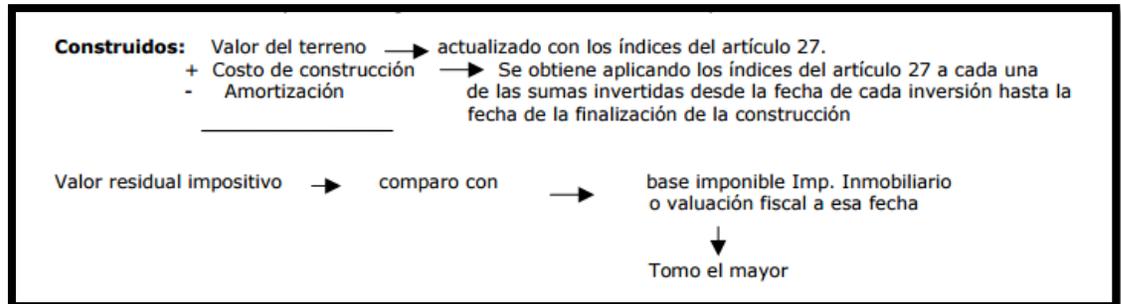
¹⁹ Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales, Ibidem Art. 22.

²⁰ Art 12, 1er Párrafo, Decreto reglamentario del Impuesto sobre los Bienes Personales, (Nº 127, t.o. 1996).

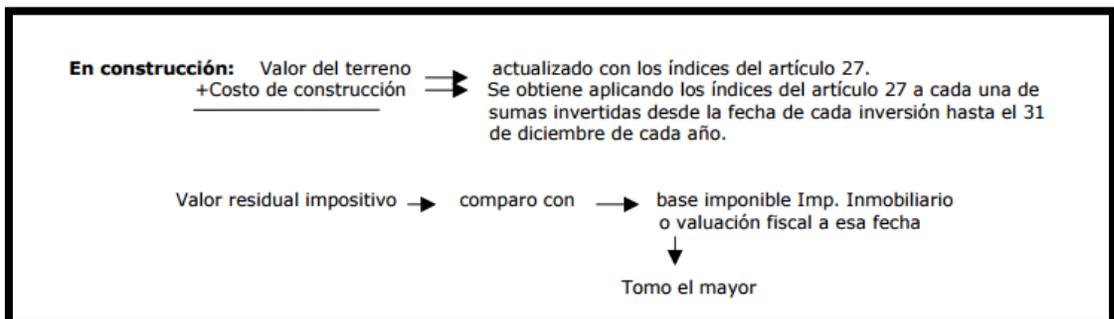
Dirección General Impositiva para el mes de diciembre de cada año.



2. Inmuebles construidos:



3. Obras en construcción:



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.

Mejoras:

Se aplica el mismo método que para las mejoras construidas o en construcción según corresponda. *El 2% de la amortización anual, se computará desde el inicio del trimestre calendario en el que se haya producido su adquisición, ingreso al patrimonio, o 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, 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.

La amortización del dos por ciento (2 %) 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 o de ingreso al patrimonio o finalización de la construcción, según corresponda. 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.²¹

²¹ Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales, Ibidem Art 12, 3er Párrafo.

Límite para la valuación de inmuebles:

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- fijada a los efectos del pago de los impuestos inmobiliarios o tributos similares o al valor fiscal determinado a la fecha citada. 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.

El Decreto Reglamentario en su artículo 14 aclara:

A los efectos de la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, el contribuyente del gravamen deberá tomar en consideración, para cada uno de los inmuebles de los que sea titular, el valor determinado de acuerdo con las normas contenidas en el primero y segundo párrafos del inciso citado, 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.²²

Inmuebles destinados a Casa-Habitación:

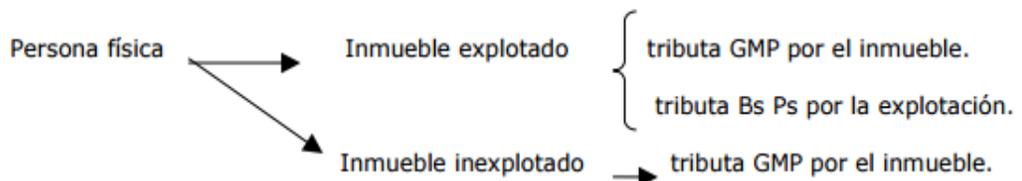
²² Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales, Ibidem Art. 14

Inmuebles para casa-habitación:

En el supuesto de tratarse de bienes inmuebles destinados a casa habitación, del valor determinado en base a lo establecido anteriormente, 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 [Artículo 22, inciso a) anteúltimo párrafo].

Inmuebles Rurales:

Inmuebles Rurales



El dictamen 7/2002 de la DAT y la Nota Externa 5/2006 aclaran esta situación.

Usufructo:

Usufructo

- usufructos constituidos por contratos gratuitos: el usufructuario (quien tiene el derecho del usufructo) deberá computar el valor total del inmueble.
- En la 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.

Con respecto a la valuación de los bienes inmuebles situados en el país, la ley establece que la misma no podrá ser inferior al de la base imponible (vigente al 31/12 del año por el que se liquida el gravamen) fijada a los efectos del pago de los impuestos inmobiliarios, o al valor fiscal determinado a la fecha. ¿Cuál de estos

valores debo considerar? A los efectos del impuesto, de los tres valores a que hace referencia el inciso a) del artículo 22 de la ley, debe computarse el que sea mayor.²³

Cesión de Inmueble:

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. 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.

Establece el artículo 16 del reglamento que, 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. 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

Valor de plaza:

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 mismos 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 asignarse a tales fines dicho valor de plaza, sobre la base que surja de la respectiva documentación probatoria. Habiéndose hecho uso de la presente opción deberá informarse a la Dirección General Impositiva dependiente de la Subsecretaría de

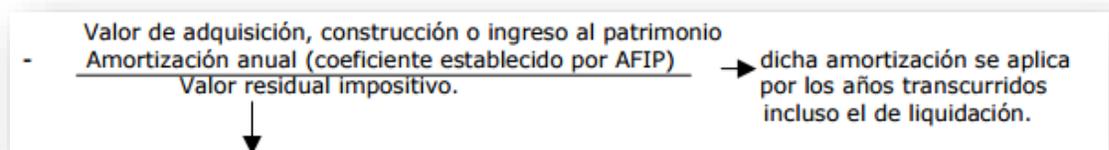
²³ Consulta a bases de información, en Internet:

<http://www.afip.gov.ar/gananciasYBienes/documentos/Manual%20-%20IMPUESTO%20SOBRE%20LOS%20BIENES%20PERSONALES.pdf>

Ingresos Públicos de la Secretaría de Hacienda del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos 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

2_ Automotores, aeronaves, naves, yates y similares:



En caso de tratarse de automotores, el valor así obtenido debe ser comparado con el de tabla publicada por la AFIP, tomándose el mayor de ambos (excepto cuando esté totalmente amortizado). Es importante tener en cuenta que el coeficiente de amortización se establecerá en función de los años de vida útil probable de los respectivos bienes. El coeficiente así obtenido se multiplica por los años transcurridos desde la adquisición, construcción o ingreso al patrimonio hasta el año inclusive en el que se liquida el gravamen. Computando las fracciones como año completo. Esta es una gran diferencia a comparación con los inmuebles que se amortizan por trimestre.

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.

3_ 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.

Cuando se trate de Préstamos Garantizados, originados en la conversión de la deuda pública nacional o provincial, prevista en el Título II del Decreto N° 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.

4_ 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 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.

5_ 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 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.

6_ 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 computar, en caso de corresponder, el monto de la exención prevista en el inciso i) del artículo 21 de la presente ley.

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 incorporado sin número a continuación del artículo 25.

7_ 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.

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.

Cuando se trate de cuotas sociales de cooperativas: a su valor nominal de acuerdo a lo establecido en el artículo 36 de la Ley 20.337.

8_ 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.

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.

9_ 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.

10_ Los bienes integrantes de fideicomisos no comprendidos en el inciso i) de este artículo

Se valuarán de acuerdo a 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.

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.

Valuación del capital en empresas unipersonales.

A) Que confeccionen Balances Comerciales:

No existe un artículo dentro de la ley de bienes personales que determine como realizar la valuación del capital de las empresas unipersonales pero si lo hace el decreto reglamentario en su artículo 20.

Se valuara el capital de dicha empresa por la diferencia entre el Activo y el Pasivo al 31 de diciembre del año que se liquida, pero con las siguientes consideraciones:

Disminuir el Activo en el monto de las acciones y participaciones en el capital de cualquier tipo de sociedades regidas por la ley 19.550.

Al valor de la titularidad (activo, ajustado según el punto anterior, menos pasivo) que surja del último balance cerrado al 31/12 del período que se liquida, se le sumará o restará el saldo acreedor o deudor de la cuenta particular del titular al 31 de diciembre, sin considerar los créditos provenientes de la acreditación de utilidades ya tenidos en cuenta para determinar el valor de la titularidad a la fecha de cierre del ejercicio considerado.

Se computarán como aumentos de valor: los aportes de capital realizados entre la fecha de cierre del ejercicio comercial y el 31/12 de año que se liquida.

Se computarán como disminuciones de valor: los retiros de utilidades que efectúen en el mismo lapso, cualquiera fuere el ejercicio comercial en el que se hubieren generado.

Nota: Los saldos acreedores o deudores del titular al 31/12 de cada año provenientes de operaciones efectuadas con la empresa en condiciones

similares a las que pueden pactarse entre partes independientes deben considerarse como créditos o deudas, según corresponda.

B) Que No Confeccionen Balances Comerciales:

El artículo 22 del decreto reglamentario establece las normas de valuación para el siguiente caso:

Capital (Activo menos Pasivo) al 31 de Diciembre de cada año, determinado de acuerdo a las siguientes disposiciones:

EL ACTIVO al 31/12 de cada año deberá valuarse de acuerdo a las disposiciones establecidas en el artículo 4^o de la ley de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, sin computar la reducción que prevé el mismo en el 4^o párrafo de su inciso b).

Un tema a tener en cuenta es el costo de adquisición o construcción de los bienes, el cual no podrá ser disminuido en virtud de la aplicación de la opción establecida en el art 67 de la ley de Impuestos a las ganancias (venta y reemplazo), que hubiere sido ejercida para la liquidación de dicho gravamen.

EL PASIVO deberá considerarse, conformado por dos conceptos:

Las deudas de la empresa y las provisiones para hacer frente a obligaciones devengadas no exigibles al 31/12, las que incluirán el importe de los intereses devengados hasta el 31/12 de cada año.

Los importes correspondientes a los beneficios percibidos por adelantado y a realizar en ejercicios futuros.²⁴

Valuación del capital de las Sociedades de Hecho (con objeto civil):

Que confeccionan balances comerciales:

²⁴ ROMANO, Germán, Valuación del capital en empresas unipersonales, Op. Cit., pág. 6.

El decreto reglamentario en su artículo 20, inciso 2 indica el camino a seguir para la valuación de dichas sociedades:

El patrimonio Neto de la Sociedad que surge del último balance cerrado al 31/12 el período fiscal.

Las sociedades cuya fecha de cierre no coincide con el 31/12 del año que se liquida, deben sumar y/o restar al Patrimonio Neto, los aumentos y disminuciones de capital definidos en los párrafos 5° a 8°.

Los aumentos de capital a que se refiere, 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.

Por su parte las disminuciones de capital son las originadas a raíz de:

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.

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.

Los aumentos y las disminuciones de capital entre la fecha de cierre y el 31/12 incrementarán o disminuirán, según corresponda, el patrimonio neto solo en el monto atribuible a las participaciones cuyos titulares sean personas físicas o sucesiones indivisas domiciliadas en el país o en el extranjero.

Que no confeccionan balances comerciales:

Rigen las mismas normas de valuación que las indicadas en el caso de Empresas unipersonales que no confeccionan balances comerciales. (Artículo 22 DR.)

Una vez valuado el capital de la sociedad de hecho, de conformidad a lo dispuesto en los puntos anteriores, cada socio incluirá en su DDJJ del Impuesto sobre los Bienes Personales, el valor de la participación correspondiente sobre dicho capital

Valuación de Bienes situados en el exterior

Art. 23 - Los bienes situados en el exterior se valuarán de la siguiente forma:

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.

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.

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.

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.

Los títulos valores que no coticen en bolsas o mercados del exterior: será de aplicación el tercer párrafo del inciso h) del artículo 22.

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 quedara 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.

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 NACION ARGENTINA de la moneda extranjera de que se trate al último día hábil anterior al 31 de diciembre de cada año.

d) Los bienes a que se refieren el inciso i) 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.²⁵

H- Alícuotas del impuesto (art.25):

El gravamen a ingresar por los contribuyentes surgirá de la aplicación, sobre el valor total de los bienes gravados por el impuesto, excluidas las acciones y participaciones en el capital de cualquier tipo de sociedades regidas por la Ley N° 19.550, de la alícuota que para cada caso se fija a continuación:

Valor total de los bienes gravados	Alícuota aplicable
---	---------------------------

²⁵ Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales, Op. Cit., Art. 26.

Más de \$305.000 a \$750.000	0.50%
Más de \$750.000 a \$2.000.000	0.75%
Más de \$2.000.000 a \$5.000.000	1.00%
Más de \$5.000.000	1.25%

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. Este crédito sólo podrá computarse hasta el incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de los bienes situados con carácter permanente en el exterior. Aquellos sujetos radicados en el país que tengan el condominio, posesión, uso, goce, disposición, tenencia, custodia, administración o guarda de bienes sujetos al impuesto que pertenezcan a los sujetos mencionados en el artículo 17 inciso b) de la ley, deberán ingresar con carácter de pago único y definitivo por los respectivos bienes al 31 de diciembre de cada año, el 1.25 % del valor de dichos bienes, determinados de acuerdo a las normas de esta ley. Esta alícuota será incrementada en un 100% en caso de cumplirse las presunciones previstas.

Cuando se trate de inmuebles ubicados en el país 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.

Para los bienes pertenecientes a sujetos radicados en el exterior, se establece que no se deberá ingresar el gravamen cuando el importe sea inferior a \$255.75.²⁶

I- Responsable Sustituto:

Es el sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible que, por disposición legal, ocupa el lugar del DLT, desplazándolo de la relación jurídico-tributaria. El sustituto responde "en lugar de".

Existen tres casos en donde se hace presente esta figura, a saber:

• Participaciones Societarias:

A través de la figura del responsable sustituto, las sociedades comprendidas en la ley 19.550 tributan este gravamen en cabeza de sus titulares, ya sean personas físicas y/o sucesiones indivisas domiciliadas en el país o en el exterior, sociedades, y/o cualquier otro tipo de persona de existencia ideal domiciliada en el exterior.

Así mismo, el gravamen determinado en el párrafo anterior, será liquidado e ingresado con carácter de pago único y definitivo por las sociedades mencionadas, incluido los establecimientos estables pertenecientes a las sociedades extranjeras, las sociedades de hecho y las sociedades irregulares. (Artículo 20.2 primer párrafo del DR).

En el caso de las sociedades de hecho solo se encuentran comprendidas las sociedades que tienen un objeto comercial y no civil, según lo establecido en la resolución general de la AFIP N 2151. Anexo I – Nota aclaratoria 30.1.

Al importe que surja de la diferencia entre el Activo y el Pasivo de la Sociedad, correspondiente al 31/12 del año respectivo, se le aplica una alícuota del 0.5% sobre el valor de las acciones y participaciones valuadas de conformidad a las normas legales. No se aplica, en este caso, el mínimo exento.²⁷

¿Como pagan el impuesto este tipo de Sociedades?

Carácter del pago del impuesto por las sociedades:

²⁶ Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales, Op. Cit., Art. 25.

²⁷ Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales, Op. Cit., Art. 25.1.

Según la Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales, la sociedad puede recuperar el impuesto pagado en su carácter de responsable sustituto. El pago del mismo debe ser en efectivo, pero existiría otra posibilidad: la compensación.

En un principio, la Doctrina, con opinión repartida, sostuvo que el impuesto que paga la sociedad como responsable sustituto, no lo podía compensar con saldos de libre disponibilidad a favor de la misma. Pero a la luz de las conclusiones arribadas recientemente por la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) en el fallo "Rectificaciones Rivadavia SA c/ AFIP s/ordinario" (sentencia en la que el Máximo Tribunal le otorgó la razón al contribuyente), la situación cambió.

A continuación se repasarán las particularidades del caso, y se analizarán la legislación y la reglamentación actualmente vigentes, a efectos de concluir cuales son las posibilidades que en la práctica se presentan para quienes intenten realizar tales compensaciones.

En la primera instancia, el Juez interviniente había revocado las resoluciones administrativas, admitiendo la extinción por compensación del impuesto sobre los bienes personales, correspondientes a acciones o participaciones societarias, mediante la utilización de los saldos de libre disponibilidad propios generados en el impuesto al valor agregado.

La decisión de admitir la compensación se basó en un estudio pormenorizado de la evolución del gravamen cuya obligación tributaria se había compensado. Así, se mencionó que la ley 25585 dispuso que el gravamen por las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la ley 19550, cuyos titulares sean personas físicas o sucesiones indivisas domiciliadas o radicadas en el país o en el exterior, o bien personas jurídicas radicadas en el exterior, debía ser liquidado e ingresado por esas sociedades con carácter de pago único y definitivo.

Se analizó detenidamente la reglamentación que resultaba aplicable al tema. Así, se destacó que el propio Organismo Recaudador había establecido en la resolución general (AFIP) 1497 que las sociedades eran "responsables sustitutos" (sic), fijando en cabeza de ellas plazos y requisitos para el ingreso del tributo.

También se recordó que en la resolución general 2542, la Dirección General Impositiva (DGI) había dispuesto que la compensación podía ser solicitada tanto por los contribuyentes como por los "responsables". Se hizo especial mención a que la misma redacción se mantuvo posteriormente con la resolución general 1658 emitida por la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), que sustituyó a la antes citada. En base a estas normas, concluyó que a los "responsables" no les estaba vedada la posibilidad de requerir la compensación.

El Juez destacó que, a todos los efectos legales, se genera una sola relación tributaria entre el Fisco y el sustituto, lo que permite concluir que existe la identidad de sujeto que requieren las normas reglamentarias para la compensación.

Los argumentos del Fisco en el recurso extraordinario:

La AFIP no se quedó conforme con lo resuelto ni por el Juez de Primera Instancia, ni por la Cámara, interponiendo el recurso extraordinario contra esta última decisión.

La representación fiscal consideró, en su escrito recursivo, que la Corte debía resolver 2 cuestiones:

- i) Si "Rectificaciones Rivadavia" debía ser considerada "responsable sustituto" o "responsable por deuda ajena".
- ii) Si dicha sociedad estaba en condiciones de solicitar la compensación.

A su entender, la identidad de sujetos que requería las resoluciones generales (DGI) 2542 y también la actual RG (AFIP) 1658, no se presentaba en el caso por cuanto las sociedades comerciales no son los sujetos pasivos del impuesto sobre los bienes personales por las acciones y participaciones societarias.

En otras palabras, para el fisco, las sociedades no tienen el carácter de responsables sustitutos del impuesto sobre los bienes personales (acciones y participaciones), por cuanto la ley 25585 únicamente las obligó a liquidar e ingresar el gravamen de sus integrantes, pero ni explícitamente ni implícitamente las instituyó como "responsables sustitutos" de ellos.

También en el escrito del recurso se cuestionó la propia resolución general (DGI) 2542, considerando que la habilitación a los "contribuyentes" y "responsables" a realizar la compensación es redundante y obedece a una "deficiente técnica legislativa". Por consiguiente, según su entender, de ninguna manera debe interpretarse que está permitida la compensación entre débitos y créditos fiscales a quienes no son contribuyentes directos o sujetos pasivos del impuesto.

La posición de la Procuración Fiscal:

A entender de la Procuradora Fiscal, Dra. Laura Monti, la materia de debate se encontraba circunscripta a determinar si "Rectificaciones Rivadavia SA", en su carácter de "responsable" del impuesto sobre los bienes personales por las acciones y/o participaciones de sus socios, podía cancelar esa obligación mediante el empleo de los saldos de libre disponibilidad generados como "contribuyente" del impuesto al valor agregado. Consideró entonces que era "inoficiosa" (sic) la distinción planteada por el Fisco Nacional entre "responsable sustituto" y "responsable por deuda ajena", a la luz de lo dispuesto por las resoluciones generales (DGI) 2542 y (AFIP) 1658.

Luego de referirse a las disposiciones de las resoluciones mencionadas en el párrafo anterior, la Procuradora concluyó que: "...los citados reglamentos permiten solicitar la compensación a todos los responsables, sin distinguir -como pretende la recurrente (AFIP)- entre "sustituto" y "por deuda ajena", razón por la cual no corresponde al intérprete efectuar diferencia alguna...". Agregó que la mención indiscriminada de los "responsables" no puede ser entendida como una redacción descuidada o desafortunada del órgano emisor de la reglamentación, por cuanto su incongruencia o falta de previsión no cabe suponer.

Consideró también, que se cumple con lo exigido por la reglamentación del instituto de la compensación en lo que respecta a que los saldos deudores pertenezcan a un mismo sujeto. Sostuvo que por la forma en la que el legislador redactó el artículo 25.1 de la ley 23966, resulta innegable que Rectificaciones Rivadavia SA es el único que queda obligado frente al Fisco por el tributo que correspondería a sus accionistas o participantes en su capital, el cual deberá abonar con carácter de pago único y definitivo. Agregó que el reintegro por parte de los socios del tributo

abonado, que podrá o no practicarse, resulta ser una cuestión entre particulares ajena al Fisco Nacional.

En base a lo expuesto, la Procuradora Fiscal opinó que debía confirmarse la sentencia apelada, siendo ajustada a derecho la compensación realizada por la firma.

Lo resuelto por la Corte:

Como ya se ha comentado anteriormente, el 12 de julio de 2011 la CSJN -en el fallo de la mayoría- hizo propias las consideraciones de la Procuración y confirmó la sentencia que había sido recurrida por el Fisco.

Cambios introducidos por la AFIP tras la sentencia de la CSJN:

Con fundamentos tan claros, que resolvieron la interpretación de las normas que reglamentaron la compensación de créditos y deudas, a partir de la lectura del fallo de la Corte, se esperaba que el Fisco emitiera alguna norma aclarando la situación de aquí en adelante, está de más decirlo, acatando las conclusiones de nuestro Máximo Tribunal. Sin embargo, muy lejos de esto estuvo el accionar de la AFIP, ya que, con fecha 2 de setiembre de 2011, publicó en el Boletín Oficial la resolución general (AFIP) 3175, cuya principal modificación es la limitación del alcance de la compensación a los contribuyentes y responsables por deuda propia, cuando el texto anterior no hacía mención alguna. Incorpora además, que la 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. Como si quedaran dudas, prohíbe expresamente que los responsables sustitutos y por deuda ajena realicen compensaciones.

Concluimos de esta manera, que el manejo del tema por parte del Organismo Recaudador, es infundado y arbitrario.²⁸

Fideicomisos no financieros:

²⁸ MENENDEZ, Fabián H., La AFIP limitó las compensaciones de saldos a favor, Ediciones Errepar, (septiembre, 2011) y ZUNINO, Rodolfo G., El actuar infundado y arbitrario de la AFIP, Ediciones Errepar, (Septiembre, 2011).

El fideicomiso no financiero está obligado a actuar como Responsable Sustituto, aplicando sobre el valor de los bienes que integran el fideicomiso al 31/12 de cada año (valuados conforme lo establece el inciso k) del Art. 22), la alícuota del 0.5%.²⁹ Bienes pertenecientes a sujetos del 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 radicados en el exterior, deberán ingresar con carácter de pago único y definitivo por los respectivos bienes al 31 de diciembre de cada año, el uno con veinticinco (1,25%) del valor de dichos bienes, determinado con arreglo a las normas de la presente ley.

Cuando la titularidad directa las obligaciones negociables, las participaciones en el capital de las empresas y explotaciones unipersonales, las cuotas partes de fondos comunes de inversión y 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, provocando un incremento de la alícuota en un 100%.

No corresponderá efectuar el ingreso establecido en este artículo cuando su importe resulte igual o inferior a DOSCIENTOS CINCUENTA Y CINCO PESOS CON SETENTA Y CINCO CENTAVOS (\$ 255,75).

El régimen del responsable sustituto, según el artículo 28 del Decreto reglamentario, no se aplica a:

a) Personas Físicas de nacionalidad extranjera, domiciliadas en el país por

²⁹ Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales, Op. Cit., Art. 25.1.

razones de índole laboral debidamente acreditada, que requieran una residencia en el mismo que no supere los cinco años.

b)Diplomáticos acreditados en el país, provenientes de países con los que no existe reciprocidad en el tratamiento fiscal.

En ambos casos, estos sujetos deben ingresar el tributo únicamente sobre los bienes situados en el país, en forma directa, a través de la presentación de su propia DDJJ. Por otra parte, estos sujetos están habilitados a computar el mínimo exento.

CAPITULO III
INMUEBLES RURALES EN EL IMPUESTO SOBRE LOS BIENES
PERSONALES Y SU RELACION CON EL IMPUESTO A LA GANANCIA
MINIMA PRESUNTA

Sumario: A- Introducción. B- Análisis. C- Descripción de la situación.
D- Recomendación. E- Conclusiones.

A- Introducción:

El tratamiento impositivo en el impuesto sobre los bienes personales de los inmuebles rurales afectados a la explotación unipersonal, ha sido, y es, un tema muy conflictivo desde que se creó el impuesto a la ganancia mínima presunta, tanto para asesores tributarios como para los propios contribuyentes.

Para los primeros, porque ante la incertidumbre que producen las normas confusas, nunca estarán seguros si la posición tomada al respecto es la correcta, y para los contribuyentes por las consecuencias de lo que exteriorizan mediante sus declaraciones juradas.

Este tema es abordado por los profesionales en ciencias económicas en todos los ámbitos.

B- Análisis

Para comprender si los inmuebles rurales afectados a explotaciones unipersonales se encuentran o no gravados, es necesario hacer un análisis temporal de las normativas, dictámenes, tratamientos en jornadas profesionales, etc.

Como ya dijimos, el impuesto sobre los bienes personales, nace en 1991 con la Ley 23966. No es hasta el dictado de la ley 25063 del 31/12/1998- que crea el impuesto a la ganancia mínima presunta, el momento en que se plantea el problema que nos ocupa.

Esta última, además de instaurar el nuevo tributo, modifica el artículo 21 de la ley de bienes personales, agregándole el inciso f), el cual incluyó como bienes exentos a los inmuebles rurales a que se refiere el inciso e) del artículo 2 de la ley del impuesto a la ganancia mínima presunta -allí se indican los sujetos alcanzados por este impuesto-.

Con lo señalado hasta ahora podemos decir que quedaban exentos del impuesto sobre los bienes personales, los inmuebles rurales pertenecientes a personas físicas o sucesiones indivisas.

Surge un problema entonces, al ver que el Art.19 inciso k) de la Ley de Impuesto sobre los bienes personales grava al patrimonio de las empresas unipersonales, y el Art. 21 inciso f) de la citada Ley, indica que los mismos están exentos.

Entonces, surge la inevitable pregunta: ¿qué ocurre cuando un inmueble rural perteneciente a una persona física, es afectado por ésta a una explotación unipersonal propia?

Desde la óptica tributaria, persona física no es sinónimo de empresa o explotación unipersonal. Desde luego que el primer concepto abarca al segundo, pues una persona física puede ser titular de más de una explotación unipersonal y además desarrollar otros tipos de actividades económicas.

Por lo tanto, muchos profesionales plantean que los inmuebles rurales son bienes registrables propiedad de las personas físicas y no de las empresas unipersonales, justificando de ese modo la exención de dichos bienes en el impuesto sobre los bienes personales. Daban así razonable sustento a la detracción del activo

del importe de los mismos, a efectos de determinar el capital afectado a la empresa o explotación unipersonal, de conformidad con el artículo 20 del decreto reglamentario -valuación de acciones y participaciones sociales-.

En oposición a ellos, otros interpretaron que, se tratase o no de bienes registrables, si dichos bienes se encontraban afectados a una explotación unipersonal, no correspondería segregar de los activos a los inmuebles rurales. El motivo es que resulta más que obvio que no solo estos bienes sino todos los que integran el patrimonio afectado, son al fin propiedad de la persona física titular de la empresa o explotación unipersonal.

Vemos que las normativas que rigen este asunto no son claras, por este motivo se produjeron tres dictámenes de la Dirección de Asuntos Técnicos (DAT) en un solo año, donde dependencias, regiones y divisiones de la Dirección General Impositiva solicitan se expida sobre el tema. Esta solicitud dio origen al dictamen (DAT) 7/2002:

“Llegan las presentes actuaciones de la región... teniendo en cuenta su origen en la consulta elevada por la división... en la que se solicita se aclare el tratamiento a dispensar en el impuesto sobre los bienes personales, a los inmuebles rurales integrantes de una explotación o afectados a una sociedad de hecho sin contraprestación”.

Al respecto la citada dependencia opina que la exención prevista en el inciso f) del artículo 21 de la ley de gravamen, no comprende a los aludidos predios, criterio que fue compartido por la división...

Asimismo, dicha división interpretó que sólo estarán exentos del impuesto a los bienes personales las personas físicas o sucesiones indivisas, titulares dominiales de inmuebles rurales que no son explotados en forma directa por el titular, o por la sociedad de hecho que éste integra, es decir, solo por los inmuebles alquilados o cedidos a terceros para su explotación bajo figuras distintas a la de sociedad de hecho (inmuebles rurales arrendados) o inexplorados. Este planteo denota que si los inmuebles se hallaban afectados a una empresa o explotación unipersonal se

encontraban alcanzados por el Impuesto sobre los Bienes Personales, en virtud de lo dispuesto por el ya citado artículo 19, inciso k) de la ley.

La DAT cita antecedentes parlamentarios del proyecto de la ley 25063 que creó el IGMP, expresando que con el propósito de evitar la doble imposición, se excluye del ámbito del gravamen del ISBP ciertos bienes, como ser los inmuebles rurales de personas físicas y sucesiones indivisas, ahora gravados con el IGMP.

De lo expuesto se concluye que en el ISBP, quedan excluidos aquellos titulares que resulten sujetos del IGMP, ello atento a lo dispuesto en el inciso e) del artículo 2 de la ley 25063.

Hasta aquí la situación parecía apuntalar el criterio de quienes sostenían que los inmuebles rurales no debían incluirse entre los activos de las empresas o explotaciones unipersonales.

Es decir, para valuar su participación del 100% en el capital de dichas explotaciones, debían detraerse los inmuebles rurales afectados, y luego hallar la diferencia entre activo y pasivo, como lo establecía el artículo 20 del decreto reglamentario de la ley de ISBP.

Pero con posterioridad, el Poder Ejecutivo Nacional dicta el decreto 988/2003 (B.O.: 29/04/2003) mediante el cual se modifica el decreto 127/1996 reglamentario de la ley ISBP. Expresa que se hace necesario el dictado de este decreto por las modificaciones que las leyes 25585 y 25721 introdujeron a la ley del gravamen.

La modificación más importante relativa a nuestro tema, es la introducida por el nuevo artículo 22, de la que realizamos una transcripción textual:

e) sustitúyese el artículo 22, por el siguiente:

Art. 22- 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 refiere el artículo 20, que no lleven registraciones que le permitan confeccionar balances en forma comercial, se determinará valuando el activo de acuerdo con las disposiciones establecidas en el artículo 4 de la ley del impuesto a la ganancia mínima presunta, sin

computar a dichos efectos la reducción prevista en el cuarto párrafo del inciso b) del mencionado artículo.

Luego este artículo concluye con la valuación del pasivo: a) deudas y b) beneficios a realizar en ejercicios futuros.

Vemos que mediante este decreto se determina la forma de valuar el activo de las explotaciones unipersonales y establece que debe hacerse de acuerdo con el artículo 4 del IGMP y sin computar la reducción prevista en el cuarto párrafo, inciso b) del mismo.

En el caso de inmuebles rurales el valor determinado de acuerdo con los apartados anteriores, se reducirá en el importe que resulte de aplicar el 25% sobre el valor fiscal asignado a la tierra libre de mejoras a los fines del pago del impuesto inmobiliario provincial, o en \$200000, el que resulte mayor. Se entenderá que los inmuebles revisten el carácter de rurales, cuando así lo dispongan las leyes catastrales locales.

Con el dictado de este decreto la situación cambia sustancialmente.

Este tema fue abordado en Las VII Jornadas Tributarias Provinciales, organizadas por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Buenos Aires.

C.- Descripción de la situación:

- Que la referida norma reglamentaria genera dudas en cuanto al alcance de la exención legal otorgada a los inmuebles rurales cuyos titulares sean personas físicas, dado que, cuando tales inmuebles integren el activo de explotaciones unipersonales y/o de sociedades de hecho, y el capital de las mismas sea incorporado como un bien gravado en el ISBP, recaerá indirectamente la imposición de este gravamen sobre los mencionados inmuebles.
- Que si bien no se desconoce, que tratándose de personas físicas que realizan explotaciones a su nombre, o bien, que participan en sociedades de hecho, en el caso bajo análisis, se produce una suerte de colisión normativa, toda vez que la titularidad del dominio de un inmueble rural no se pierde por más que el mismo sea afectado por la persona física a una explotación unipersonal o a una sociedad de hecho.

- Que debe aclararse si prevalece la norma legal que otorga una exención de tipo subjetiva y objetiva a las personas físicas titulares de inmuebles rurales, o bien si prevalece la gravabilidad que surge de la norma reglamentaria, la cual se funda en el distinto carácter que reviste el sujeto persona física con respecto al sujeto empresa.
- Que de prevalecer el criterio que surge de la norma reglamentaria, solo quedarían fuera de la incidencia del gravamen los inmuebles rurales inexplorados o cedidos en alquiler, lo que constituye un beneficio para la persona física que no explota el inmueble rural, en desmedro de la persona física que se dedica a la explotación agropecuaria.

D- Recomendación:

Con relación al impuesto sobre los bienes personales y la exención otorgada a las personas físicas y sucesiones indivisas titulares de inmuebles rurales, si bien la AFIP se había expedido acerca de la exención de los mismos con independencia de su afectación, se establece por vía reglamentaria el método de valuación del activo de las explotaciones unipersonales y sociedades de hecho de objeto comercial, indicándose que deben valuarse conforme la ley del impuesto a la ganancia mínima presunta sin computar la reducción prevista por esa norma. Por lo tanto, debiera aclararse el alcance de la exención legal otorgada, a los efectos de brindar una mayor seguridad jurídica a los contribuyentes.

E- Conclusiones:

Como primer aporte, es destacable resaltar que las normas dictadas en nuestro país, frecuentemente presentan falencias, su redacción es confusa, con contraposiciones y otros defectos más. Esto lleva a una aplicación que no es la ideal para que sea justa y equitativa para todos.

Por lo tanto, es nuestra consideración que para garantizar la seguridad jurídica, los que elaboran dichas normas, deben acudir a todos los recursos, para que ellas sean claras y precisas, y por lo tanto, de fácil aplicación. La situación planteada en el presente trabajo, es justamente una evidencia clara de ello.

Podríamos resumirlo en tres momentos:

- 1) Al dictarse la ley del IGMP y crearse al mismo tiempo una exención en el ISBP imperfectamente definida, surgieron las dudas ya señaladas, que llevaron a unos a sostener que los inmuebles rurales afectados a una explotación unipersonal se hallaban exentos en el ISBP, y a otros a sustentar lo contrario, basándose en que lo que importa es su afectación y no la titularidad registral, ya que en una empresa unipersonal propia, obviamente la titularidad del inmueble afectado corresponderá a una persona física.
- 2) Al aparecer en el 2001 los dictámenes de la DAT, la situación pareció volcarse a favor de los que sostenían la primera posición.
- 3) Ahora con el citado decreto 988/2003 la situación parece ser totalmente contraria, y tal como se encuentra redactado, los contribuyentes no deberían excluir de los activos de sus empresas unipersonales, a los inmuebles rurales que tuviesen afectados a ella.

Si no surge una aclaración contundente sobre el tema que concluya de una vez con estas contradicciones, la situación de inseguridad será la planteada en la introducción, sumiendo en la incertidumbre tanto a los contribuyentes como a sus asesores impositivos. Es una obligación ineludible para los que tienen la facultad de legislar.

Refiriéndonos concretamente a los profesionales en ciencias económicas que son quienes tienen que asesorar debidamente a sus clientes, en forma permanente deben hacer un análisis de normas que se prestan a diversas interpretaciones, tanto en reuniones profesionales, congresos y cuanto evento de actualización y profundización se presente.

Las normas en general, pero particularmente las impositivas debieran redactarse con una mayor prolijidad y dedicación, contemplando de antemano todas las implicancias que ocasionará su dictado.

Con relación a los antecedentes parlamentarios del proyecto de la ley 25063 que se menciona en el dictamen 7/2002, no se entiende el porqué se excluirían del ámbito del ISBP a los inmuebles rurales para evitar la doble imposición, y no se pensaba con el mismo criterio que, por ejemplo, las plantas industriales, o las instalaciones o el inmueble de un comercio sí la soportarían.

En fin, creemos que quienes deben resolver la actual situación de oscuridad jurídica, están obligados a dar una pronta respuesta sobre el tema, y sabemos que cuanto mayor sea el rango de la norma que aclare definitivamente esta situación, mayor será también la seguridad que nos otorgue.

ANEXO

Sobre Fallo González Camilo (TFN - SALA "C" - 14/4/2009):
Los inmuebles rurales en el impuesto sobre los bienes personales

A través de este medio acercamos una colaboración del doctor Iribarne, el cual expone una posición contraria, demostrada irónicamente por el absurdo, a la sustentada recientemente por la Sala "C" del Tribunal Fiscal de la Nación en relación con la discusión acerca de si los inmuebles rurales pertenecientes a personas físicas, gravados por el impuesto a la ganancia mínima presunta, deben o no tributar el impuesto sobre los bienes personales.

Introducción

El Tribunal Fiscal de la Nación, en un fallo unánime de su Sala "C", ha resuelto a favor del Fisco el 14 de abril de 2009 en la causa caratulada "González, Camilo s/apelación. Impuesto sobre los bienes personales".

El tema resulta interesante, ya que se discute si los inmuebles rurales pertenecientes a personas físicas gravados en el impuesto a la ganancia mínima presunta (IGMP) deben o no tributar, además, el impuesto sobre los bienes personales (IBP) y, en caso afirmativo, si se trata de una doble imposición sobre la misma base imponible.

Ya hemos dado nuestra opinión a favor de la exención en bienes personales simplemente porque la ley así lo dice. Pero Leonel Massad nos enseñó que "las leyes dicen aquello que los jueces dicen que las leyes dicen". Por eso es que vamos a analizar el concepto de acuerdo con la sentencia publicada.

El señor Camilo González es el único dueño de un campo en Azul (Prov. de Buenos Aires), con una explotación agrícola-ganadera que está alcanzada por el impuesto a la ganancia mínima presunta (IGMP), por lo que cumplió con ese impuesto. Por los períodos 2003 y 2004 presentó su declaración jurada de impuesto sobre los bienes personales sin incluir en la misma su inmueble rural por considerarlo exento, precisamente porque tributa IGMP. Así se estaría evitando la doble imposición, lo que coincide con el pensamiento del legislador cuando impuso este último tributo (IGMP).

Iniciada una intervención de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), lo intiman a rectificar sus declaraciones juradas del impuesto sobre los bienes personales por los períodos 2003 y 2004. Ante la negativa del señor Camilo González, se le confeccionó una determinación de oficio por la diferencia de impuestos, más los intereses resarcitorios más una multa del setenta por ciento (70%) por omisión de impuestos (art. 45, L. 11683). El señor Camilo González interpuso un recurso de apelación contra la resolución de la Administración de fecha 29 de agosto de 2006 ante el Tribunal Fiscal de la Nación (TFN).

La Sala "C" procede a analizar los impuestos IGMP e IBP, y llega a la conclusión de que "no se verifica una doble imposición económica sobre los inmuebles rurales, dado que su cómputo se efectúa a los efectos de la determinación de gravámenes pertenecientes a distintos ámbitos de imposición, cuyos sujetos pasivos y base imponible son claramente diferenciados".

El doctor Vicchi confirma la determinación de oficio en cuanto a la determinación del impuesto e intereses. En lo que hace a la multa, en atención a las dudas interpretativas que pudo haber suscitado el tema bajo análisis, revoca la misma.

El doctor Urresti y la doctora Adorno adhieren al criterio, por lo que el fallo es unánime.

Un sector de la Doctrina

Los bienes que conforman el activo de empresas unipersonales están siempre alcanzadas por el IGMP. En el caso de los inmuebles de una "empresa unipersonal rural", Luis Omar Fernández entiende que las alternativas son considerar como sujeto:

- a) a la empresa unipersonal [art. 2, inc. c)];
- b) a cada inmueble [art. 2, inc. e)].

El elemento fundamental a considerar es la forma de explotación de cada inmueble: "cuando varios de ellos formen, económicamente, parte de la misma empresa, se estará en el caso a); en la situación contraria, cuando constituyan unidades independientes, se estará en el caso b)".

En el IGMP, la doctrina y la administración fiscal coinciden en que los mismos están gravados. El dictamen (DAT) 35/2001 establece que "tanto los bienes pertenecientes a empresas unipersonales como los inmuebles rurales pertenecientes a personas físicas se encuentran alcanzados por el IGMP, de acuerdo con el artículo 2 de la ley".

Luis O. Fernández considera que la empresa unipersonal desarrollada es un inmueble rural que está siempre alcanzado por el IGMP, pero también por el IBP, aun cuando se produzca una doble imposición.

Adalberto Dalmasio considera que los inmuebles rurales afectados a una explotación unipersonal forman parte del activo de la misma y se incluyen en el inciso c) del artículo 2 del IGMP -no en su inc. e)-, por lo que se encuentran doblemente gravados, tal como se expidió la AFIP en su dictamen (DAT) 7/2002, sosteniendo que sólo se encuentran fuera del ámbito del impuesto sobre los bienes personales los inmuebles rurales que integren el activo de las explotaciones unipersonales que hayan sido afectados por sus titulares al patrimonio de las sociedades de hecho, o los inmuebles inexplorados o cedidos en alquiler.

Juan C. Nicolini siempre sostuvo este criterio. Como se puede constatar, existe calificada doctrina que coincide con el criterio que asume la Sala "C" del Tribunal Fiscal.

Raúl A. de Soto y Carlos Roca adhieren a esta corriente de considerar exentos en bienes personales (IBP) sólo los inmuebles rurales inexplotados o arrendados.

La posición del Fisco

Nadie duda de que la AFIP actualmente sostiene este criterio, tal como lo expresara en la nota externa (AFIP) 5/2006, del 20 de noviembre de 2006.

Fortalecida por este fallo de la Sala "C" del TFN, es probable que comience a reclamar el impuesto personal por la participación en dichas empresas unipersonales.

Es importante conocer que no siempre opinó de esta forma.

El dictamen (DAT) 78/2001 consideraba, en el inciso e) del artículo 2 de la ley del IGMP (exento en IBP), los inmuebles rurales de personas físicas "ahora gravados por el impuesto a la ganancias mínima presunta". Como los definía exentos del IBP, consideraba que las normas de valuación no eran aplicables a los mismos.

El dictamen (DAT) 7/2002 ratifica la exención en base al análisis de antecedentes parlamentarios, con el propósito de evitar la doble imposición. En ese dictamen textualmente dice que "se encuentra fuera del ámbito del impuesto sobre los bienes personales los inmuebles rurales que integren el activo de explotaciones unipersonales que hayan sido afectados por sus titulares al patrimonio de sociedades de hecho, o los inmuebles inexplotados o cedidos en alquiler".

La otra Doctrina y nuestra posición

Oswaldo Balán, Claudia A. Chiaradía, Santiago A. Sáenz Valiente y José D. Labroca sostienen que la exención creada conjuga un elemento subjetivo y otro objetivo para que proceda la misma: "los inmuebles rurales pertenecientes a personas físicas o sucesiones indivisas". En tanto se cumplan ambos elementos, sólo están alcanzados por el IGMP y exentos en el IBP, porque la exención no hace referencia alguna al destino o a la afectación de los inmuebles.

Sostiene Alfredo Brunotti que "como hemos observado en la definición del Código Civil, únicamente las personas de existencia visible o las personas jurídicas

pueden adquirir derechos o poseer bienes. No existen bienes registrables propiedad de empresas unipersonales".

En las Primeras Jornadas Tributarias, Previsionales y Laborales efectuadas en Rosario en el año 2003 la recomendación fue "respetar el espíritu del legislador que trató de evitar la doble imposición respecto de la exención del inmueble rural afectado a una sociedad de hecho o a una empresa unipersonal que goza de las exenciones objetiva y subjetiva, y que, por lo tanto, no integra el patrimonio de la explotación estando alcanzado por el IGMP".

Perla Olego, al describir la exención del IBP, dice que "la norma no exige que el inmueble esté inexplorado, arrendado o afectado a alguna actividad agropecuaria".

En las XXIV Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas que se realizaron en Mar del Plata en noviembre de 2004 y de las que tuve el privilegio de ser el relator, por unanimidad se aprobó la siguiente recomendación:

"La ley del impuesto sobre los bienes personales debe reflejar en forma inequívoca en su texto el espíritu del legislador, que trató de evitar la doble imposición para los inmuebles registrados a nombre de personas físicas o sucesiones indivisas, afectados a sociedades de hecho o explotaciones unipersonales."

Néstor Cáceres se apoya en el artículo 30 del Código Civil, que define que "las personas son todos entes susceptibles de adquirir derechos o contraer obligaciones" y concluye que la "empresa unipersonal" no puede ser titular de un inmueble rural.

Comentario al Fallo

El tema es controvertido en doctrina. y el propio Fisco ha mudado de opinión en distintos momentos. El fallo tenía que optar por una de las dos posiciones y así resolvió a favor del Fisco y de la doble gravabilidad.

Pero debo mencionar que en los considerados 9 y 10 de la sentencia hay un concepto referido al sujeto pasivo de la obligación tributaria, con el cual no coincido:

"Que de los razonamientos expuestos, surge claramente que no se verifica una doble imposición económica sobre los inmuebles rurales en el caso traído a sentencia, dado que su cómputo se efectúa a los efectos de la determinación de gravámenes pertenecientes a distintos ámbitos de imposición cuyos sujetos pasivos y base imponible son claramente diferenciados.

"Que, en efecto, por una parte, en el impuesto a la ganancia mínima presunta, complementario del impuesto a las ganancias, el sujeto pasivo es la empresa unipersonal y, por otra, en lo que respecta al impuesto sobre los bienes personales, el sujeto pasivo es la persona física que resulta única dueña de explotación de cuyo capital forma parte el inmueble rural."

En mi opinión, no existen dos sujetos distintos. Existe una persona física que tiene un inmueble inscripto en el Registro de la Propiedad Inmueble, y esa misma persona, con el mismo documento nacional de identidad, se inscribió en la AFIP y usa una sola Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) para todas sus actividades.

Este único sujeto asume la categoría de sujeto obligado para el IGMP cuando:

- a) constituya una empresa unipersonal;
- b) sea titular de un inmueble rural.

Pero no por ello deja de ser un solo sujeto. Luis Omar Fernández dice que cuando el legislador habla de "persona física", se está refiriendo al "ente al que se le reconoce la capacidad de ser sujeto de derecho".

La exención del inciso f) del artículo 21 de la ley del IBP fue incorporada al texto legal a partir del 31 de diciembre de 1998, y de los antecedentes parlamentarios surge que en el espíritu del legislador las exenciones "derivan de la implantación del impuesto sobre la ganancia mínima presunta, y su propósito es evitar la doble imposición. Por tal razón, se excluyen del ámbito del gravamen ciertos bienes...", entre ellos "...los inmuebles rurales de personas físicas y sucesiones indivisas, ahora gravados por el impuesto a la ganancia mínima presunta".

Éste ha sido el espíritu del legislador que, por lo visto, no quedó tan nítido en la ley, y por ello, se origina esta controversia. En alguna futura reforma de la ley deberá reflejar en forma inequívoca este concepto.

De acuerdo con el fallo, existe un trato más ventajoso para quienes obtengan una renta pasiva procediendo de dar en arrendamiento su predio sin asumir riesgo alguno a los emprendedores.

En cuanto al artículo 22 de la ley del IBP, que ha previsto en su inciso a) el procedimiento para valuar los inmuebles situados en el país, dicho dispositivo deviene en abstracto, en razón de quedar los respectivos bienes excluidos de la base imponible.

Concluyo en un todo de acuerdo con el dictamen (DAT) 78/2001, que expresa que "los inmuebles rurales cuya titularidad de dominio corresponda a personas físicas sujetas del impuesto a la ganancia mínima presenta, están exentos del impuesto sobre los bienes personales, y por lo tanto, las normas de valuación no son aplicables a los mismos".

CONCLUSION

Finalizado el estudio que hemos realizado de la ley de Impuesto sobre los Bienes Personales, concluimos que si bien el legislador propuso un tributo que haría aumentar las recaudaciones, lo hizo basándose en una legislación desordenada y apresurada, dejando de esta manera algunos vacíos fiscales para que los resolvieran con el paso del tiempo el Fisco y los contribuyentes.

Paralelamente, con la confección del Impuestos a la Ganancia Mínima Presunta en el año 1.998, se expuso a los inmuebles rurales como bienes exentos de dicho impuesto, para evitar una doble imposición con la de los Bienes Personales. En experiencias posteriormente vividas, quedó en claro que se dejaron situaciones sin abarcar como ser los inmuebles pertenecientes a explotaciones unipersonales, obteniendo como saldo, amplios problemas de interpretación y de aplicación de dichos impuestos.

La ley del Impuesto a los Bienes Personales nos deja en claro que el pensamiento del legislador estuvo basado en provocar un aumento de las recaudaciones. Pero si ese fue el objetivo en el momento de la confección, entonces hoy en día se debería realizar un mayor control sobre las valuaciones de los bienes a los cuales grava, ya que serán la base para la determinación del impuesto, y existen claros ejemplos de amplias diferencias entre los valores fiscales con los reales de los bienes gravados.

Este impuesto plantea algunas exenciones como ser las acciones y títulos que sean emitidos por el Estado, lo cual permite que personas que podrían ser

contribuyentes con el sólo hecho de tener dinero en mano, tengan la opción de destinar el mismo a inversiones de títulos o acciones y se los considere exentos por el monto invertido. Es por ello que no estamos de acuerdo en que sea un impuesto que sienta equidad a lo largo de su legislación.

Además, en la realidad, después de haber hecho algunas consultas a varias personas en la vía pública, nos dimos cuenta que este tributo no está difundido de la mejor manera, ya que aproximadamente el 40% de las personas no tenían la menor idea de que debían tributar por tener bienes a su nombre y que en conjunto superen los \$305.000 al 31 de Diciembre de cada año. Es por ello que se debe realizar un trabajo de encuadre de las leyes del IBP y también el IGMP para que se subsanen los vacíos fiscales, se solucionen las falencias y se haga una concientización masiva de la existencia de dichas leyes, para que los resultados se vean realmente reflejados en las recaudaciones del Estado.

ÍNDICE BIBLIOGRAFICO

a) General:

DE SOTO, Raúl A., Práctica y Actualidad Tributaria N° 528, Editorial Errepar.

b) Especial:

FERNANDEZ, Luis Omar, Impuesto global a los bienes de las personas, en “Vocabulario de hacienda pública”, Ed. La Ley, Buenos Aires, 2003.

LITVAK, José y GEBHARDT, Jorge, “El impuesto sobre los Bienes Personales”, Ediciones Errepar, (Buenos Aires, 2003).

c) Otras Publicaciones:

es.wikipedia.org/wiki/Derecho_tributario (Octubre de 2015).

www.monografias.com/trabajos30/derecho-tributario/derecho-tributario.shtml

(Octubre de 2015).

es.wikipedia.org/wiki/Derecho_tributario (Octubre 2015).

www.monografias.com/trabajos30/derecho-tributario/derecho-tributario.shtml

(Octubre de 2015).

IMPUESTOS I, Bibliografías 1er Parcial, facultad de Ciencias Económicas, UNT, (San Miguel de Tucumán, 2010).

http://www.robertexto.com/archivo/bienes_personales.htm (septiembre de 2011).

IMPUESTOS I, Bibliografías 3er Parcial, facultad de Ciencias Económicas, UNT, (San Miguel de Tucumán, 2011).

Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales (N° 23966, t.o. 1997).

ROMANO, Germán, Impuestos I, Sujetos del Impuesto, en “Guía de Estudio del Impuesto sobre los Bienes Personales”, facultad de Ciencias Económicas, UNT, (San Miguel de Tucumán, 2011).

Decreto reglamentario del Impuesto sobre los Bienes Personales, (N° 127, t.o. 1996).

MENENDEZ, Fabián H., La AFIP limitó las compensaciones de saldos a favor, Ediciones Errepar, (septiembre, 2011).

ZUNINO, Rodolfo G., El actuar infundado y arbitrario de la AFIP, Ediciones Errepar, (Septiembre, 2011).

ÍNDICE

Págs.

CAPITULO I

INTRODUCCION

A.-

El Derecho Tributario: Definición 2.-

Subdivisión del Derecho Tributario..... 2.-

Relación Jurídica Tributaria 3.-

Clasificación de los recursos tributarios 4.-

B.-

Impuesto a los Bienes Personales: Antecedentes En Argentina 5.-

Concepto 7.-

Características 8.-

CAPITULO II

Aspectos Particulares del impuesto a los Bienes Personales

A.- Objeto 10.-

B.- Sujeto 11.-

C.-Domicilio 14.-

D.- Bienes situados en el país 15.-

E.- Bienes situados en el exterior 17.-

F.- Bienes exentos..... 18.-

G.- Normas de valuación	21.-
Valuación de Bienes situados en el país	21.-
Valuación de Bienes situados en el exterior	34.-
H.- Alícuotas del impuesto	35.-
I.- Responsable Sustituto	37.-

CAPITULO III

Inmuebles rurales en el Impuesto sobre los Bienes Personales y su relación con el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta

1.- Introducción.....	44.-
2.- Análisis	44.-
3.- Descripción de la situación	48.-
4.- Recomendación	49.-
5.- Conclusiones	49.-