

FACPCE

CEAT

LEY 27.605 (B.O.18.12.2020)

DECRETO 42 (B.O.29.01.2021)

APORTE SOLIDARIO Y EXTRAORDINARIO

18 de DICIEMBRE de 2020

1º VERSION

29 de ENERO de 2021

2º VERSION

Autor:

OSCAR A. FERNANDEZ

*Contador Público (UBA)

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

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

oa.fernandez@outlook.com

011-5012-3196

SUMARIO

Autor: Oscar A. Fernández

*Contador Público (UBA)

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

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

Socio del estudio Fernández & Moya y Asociados.

oa.fernandez@outlook.com

011-5012-3196

Actividad docente

- Profesor de la “Maestría en Tributación” de la Facultad de Ciencias Económicas de la UBA.

- Profesor de la “Maestría en Derecho Tributario” de la Facultad de Derecho de la UBA.

- Profesor de la “Maestría en Derecho Tributario” de la Facultad de Derecho de la Universidad Austral

Actividad académica

- Coordinador técnico de la CEAT de la F.A.C.P.C.E.

- Miembro de la Comisión de Estudios Tributarios del C.P.C.E.P.B.A.

- Miembro activo de la A.A.E.F.

Libros publicados

- Coautor del libro de “Convenio Multilateral” de Editorial Buyatti.

- Coautor del libro “Cuestiones Fundamentales de Procedimiento Tributario Nacional” de Editorial Buyatti.

- Coautor de distintas obras colectivas:

*Derecho Penal Tributario, Editorial Marcial Pons;

*Presunciones y Ficciones en el Régimen Tributario Nacional, Edición la Ley;

*Derecho Penal Tributario, Editorial Ad-Hoc.

*Traducción Jurisprudencial del Régimen Penal Tributario, Editorial Errepar

INDICE

LEY 27.605 (B.O.18.12.2020)

APORTE SOLIDARIO Y EXTRAORDINARIO

DECRETO 42 (B.O.29.01.2021)

REGLAMENTACION DEL PODER EJECUTIVO

1 – APORTE SOLIDARIO Y EXTRAORDINARIO (ART.1) Pag.4

2 – SUJETOS (ART.2) Pag.4

MINIMO EXENTO Pag.9

Dr. Oscar A. Fernández

oa.fernandez@outlook.com

011-15-5012-3196

2
29 de Enero 2021

CONCEPTO DE RESIDENCIA	Pag.10
RESPONSABLES SUSTITUTOS	Pag.10
BIENES EXENTOS EN EL IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES GRAVADOS POR EL APORTE EXTRAORDINARIO	Pag.11
VALUACION DE BIENES SITUADOS EN EL PAIS	Pag.14
VALUACION DE BIENES SITUADOS EN EL EXTERIOR	Pag.37
3 – TRUST, FIDEICOMISOS, FUNDACIONES DE INTERES PRIVADO, PARTICIPACIONES SOCIALES, ETC. (ART.3)	Pag.39
4 – ALICUOTA GENERAL DEL APORTE EXTRAORDINARIO (ART.4)	Pag.41
5 – ALICUOTA INCREMENTADA DEL APORTE EXTRAORDINARIO (ART.5)	Pag.42
6 – REPATRIACION (ART.6)	Pag.43
7 – DESTINO DEL APORTE EXTRAORDINARIO (ART.7)	Pag.49
8 – APLICACIÓN FEDERAL (ART.8)	Pag.50
9 – LEY 11.683 Y REGIMEN PENAL TRIBUTARIO (ART.9)	Pag.50
NORMA ANTI ELUSION Y ANTI EVASION	Pag.50
10 – VIGENCIA (ART.10)	Pag.52
11 – POSIBLES CUESTIONAMIENTOS RESPECTO DEL APORTE EXTRAORDINARIO	Pag.52
12 – POSIBLES VIAS PROCESALES PARA LOS CUESTIONAMIENTOS DEL APORTE EXTRAORDINARIO	Pag.57
PRUEBA. INFORME DE CONTADOR PUBLICO	Pag.57

LEY 27.605 (B.O.18.12.2020)
DECRETO 42 (B.O.29.01.2021)
APORTE SOLIDARIO Y EXTRAORDINARIO

1 – APORTE SOLIDARIO Y EXTRAORDINARIO (ART.1)

Se crea, **con carácter de emergencia y por única vez, un aporte extraordinario, obligatorio**, que recaerá sobre las personas mencionadas en el artículo 2° según sus **bienes existentes a la fecha de entrada en vigencia de esta ley (al 18/12/2020)**, determinados de acuerdo con las disposiciones de la presente ley.

El decreto 42 (B.O.29.01.2021) en su artículo 10 aclara que:

APLICACIÓN SUPLETORIA DEL DECRETO REGLAMENTARIO DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES (ART.10)

A los fines de la Ley N° 27.605 y del presente reglamento, las disposiciones del Decreto N° 127/1996 resultarán de aplicación supletoria.

Observación:

Como se puede ver el “Aporte extraordinario” constituye un hecho imponible instantáneo. Igual que el impuesto sobre los bienes personales.

Por lo tanto se deberá ingresar el “Aporte extraordinario” por los bienes existentes al 18/12/2020; y luego se deberá tributar el impuesto sobre los bienes personales por los bienes existentes el 31/12/2020.

En tal orden de ideas se deberá analizar si el “Objeto”, los “Sujetos”, la “Base imponible”, las “Alícuotas”, Etc. del Aporte extraordinario guardan similitud con el impuesto sobre los bienes personales.

De ser así pareciera que más que un “Aporte extraordinario” nos encontramos frente a un impuesto complementario del impuesto sobre los bienes personales del período fiscal 2020.

Generándose entonces un problema de doble imposición sobre los mismos bienes, primero el 18/12/2020 y luego el 31/12/2020.

Luego deberá analizarse si las alícuotas del “Aporte extraordinario” sumadas a las alícuotas del impuesto sobre los bienes personales, no resultan confiscatorias respecto de las rentas obtenidas en el período fiscal 2020, por esos mismos bienes.

=====

2 – SUJETOS (ART.2)

Se encuentran alcanzadas por el aporte extraordinario:

2.1. PERSONAS HUMANAS RESIDENTES EN EL PAIS

a) Las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el país, **por la totalidad de sus bienes en el país y en el exterior,**

Comprendidos y valuados de acuerdo a lo establecido en la ley de impuesto sobre los bienes personales,

Independientemente del tratamiento que revistan frente al impuesto sobre los bienes personales (BIENES GRAVADOS Y EXENTOS)

Sin deducción de mínimo no imponible alguno, (por lo tanto, no resulta de aplicación el mínimo no imponible del 1º párrafo del art. 24 de la ley de impuesto sobre los bienes personales, como tampoco el previsto en el segundo párrafo referido a la casa habitación).

A la fecha de entrada en vigencia de esta ley (18/12/2020).

Observación:

Como se puede ver los sujetos enumerados en el art. 2 inciso a) de la ley del “Aporte solidario”, son exactamente los mismos que los enumerados en el art. 17 inciso a) de la ley de impuesto sobre los bienes personales.

Curiosa innovación del art. 2 inciso a) segundo párrafo de la ley del “Aporte solidario”. (PRETENDE TRANSFORMAR EN RESIDENTES DEL PAIS A SUJETOS NO RESIDENTES)

PERSONAS HUMANAS DE NACIONALIDAD ARGENTINA, DOMICILIADAS O CON RESIDENCIA EN “JURISDICCIONES NO COOPERANTES” O EN “JURISDICCIONES DE BAJA O NULA TRIBUTACION”

Asimismo, aquellas **personas humanas de nacionalidad argentina** cuyo domicilio o residencia se encuentre en “**jurisdicciones no cooperantes**” o “**jurisdicciones de baja o nula tributación**”, en los términos de los artículos 19 y 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, respectivamente, **serán consideradas sujetos residentes** a los efectos de este aporte;

A modo de ejemplo: una persona de nacionalidad argentina residente en “Paraguay”, o en “Bolivia” (JURISDICCIONES NO COOPERANTES), a los efectos del “Aporte extraordinario”, será considerada residente del país y por lo tanto deberá ingresar el APORTE por los bienes del país y por los bienes del exterior.

Observación:

El segundo párrafo del inciso a) del art. 2 de la ley resulta de dudosa legalidad ya que presume que un sujeto no residente a los efectos del ingreso del “Aporte extraordinario” se transforma en un sujeto residente, tributando sobre los bienes del país y sobre los bienes del exterior.

RECORDEMOS LA DEFINICION DE JURISDICCIONES NO COOPERANTES

ART. 19 LIG

“Art. 19 - A todos los efectos previstos en esta ley, cualquier referencia efectuada a “jurisdicciones no cooperantes”, deberá entenderse referida a aquellos países o jurisdicciones que no tengan vigente con la República Argentina un Acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula amplia de intercambio de información.

*Asimismo, se considerarán como no cooperantes aquellos países que, teniendo vigente un Acuerdo con los alcances definidos en el párrafo anterior, **no cumplan efectivamente con el intercambio de información.***

Los Acuerdos y convenios aludidos en el presente artículo deberán cumplir con los estándares internacionales de transparencia e intercambio de información en materia fiscal a los que se haya comprometido la República Argentina.

El Poder Ejecutivo Nacional elaborará un listado de las jurisdicciones no cooperantes con base en el criterio contenido en este artículo”.

ART. 24 D.R. de la LIG

“Art. 24 - Son consideradas como jurisdicciones “no cooperantes” en los términos del artículo 19 de la ley, las siguientes:

1. Bosnia y Herzegovina
2. Brecqhou
3. Burkina Faso
4. Estado de Eritrea
5. Estado de la Ciudad del Vaticano
6. Estado de Libia
7. Estado Independiente de Papúa Nueva Guinea
- 8. Estado Plurinacional de Bolivia**
9. Isla Ascensión
10. Isla de Sark
11. Isla Santa Elena
12. Islas Salomón
13. Los Estados Federados de Micronesia
14. Mongolia
15. Montenegro
16. Reino de Bután
17. Reino de Camboya

18. *Reino de Lesoto*
19. *Reino de Suazilandia*
20. *Reino de Tailandia*
21. *Reino de Tonga*
22. *Reino Hachemita de Jordania*
23. *República Kirguisa*
24. *República Árabe de Egipto*
25. *República Árabe Siria*
26. *República Argelina Democrática y Popular*
27. *República Centroafricana*
28. *República Cooperativa de Guyana*
29. *República de Angola*
30. *República de Bielorrusia*
31. *República de Botsuana*
32. *República de Burundi*
33. *República de Cabo Verde*
34. *República de Costa de Marfil*
35. *República de Cuba*
36. *República de Filipinas*
37. *República de Fiyi*
38. *República de Gambia*
39. *República de Guinea*
40. *República de Guinea Ecuatorial*
41. *República de Guinea-Bisáu*
42. *República de Haití*
43. *República de Honduras*
44. *República de Irak*
45. *República de Kenia*
46. *República de Kiribati*
47. *República de la Unión de Myanmar*
48. *República de Liberia*
49. *República de Madagascar*
50. *República de Malawi*
51. *República de Maldivas*
52. *República de Malí*
53. *República de Mozambique*
54. *República de Namibia*
55. *República de Nicaragua*
56. *República de Palaos*
57. *República de Ruanda*
58. *República de Sierra Leona*
59. *República de Sudán del Sur*
60. *República de Surinam*
61. *República de Tayikistán*
62. *República de Trinidad y Tobago*
63. *República de Uzbekistán*
64. *República de Yemen*
65. *República de Yibuti*
66. *República de Zambia*

67. República de Zimbabue
68. República del Chad
69. República del Níger
- 70. República del Paraguay**
71. República del Sudán
72. República Democrática de Santo Tomé y Príncipe
73. República Democrática de Timor Oriental
74. República del Congo
75. República Democrática del Congo
76. República Democrática Federal de Etiopía
77. República Democrática Popular Lao
78. República Democrática Socialista de Sri Lanka
79. República Federal de Somalia
80. República Federal Democrática de Nepal
81. República Gabonesa
82. República Islámica de Afganistán
83. República Islámica de Irán
84. República Islámica de Mauritania
85. República Popular de Bangladés
86. República Popular de Benín
87. República Popular Democrática de Corea
88. República Socialista de Vietnam
89. República Togolesa
90. República Unida de Tanzania
91. Sultanato de Omán
92. Territorio Británico de Ultramar Islas Pitcairn, Henderson, Ducie y Oeno
93. Tristán da Cunha
94. Tuvalu
95. Unión de las Comoras

La Administración Federal de Ingresos Públicos deberá informar al Ministerio de Hacienda cualquier novedad que justifique una modificación en el listado precedente, a los fines de su actualización”.

RECORDEMOS LA DEFINICION DE JURISDICCIONES DE BAJA O NULA TRIBUTACION

ART. 20 LIG

“Art. 20 - A todos los efectos previstos en esta ley, cualquier referencia efectuada a “jurisdicciones de baja o nula tributación”, deberá entenderse referida a aquellos países, dominios, jurisdicciones, territorios, Estados asociados o regímenes tributarios especiales que establezcan una tributación máxima a la renta empresaria inferior al sesenta por ciento (60%) de la alícuota contemplada en el inciso a) del artículo 73 de esta ley”.

Actualmente 30% por 60% = 18%

ART. 25 D.R. de la LIG

“Art. 25 - A los fines de determinar el nivel de imposición al que alude el artículo 20 de la ley, deberá considerarse la tasa total de tributación, en cada jurisdicción, que grave la renta empresaria, con independencia de los niveles de gobierno que las hubieren establecido.

Por “régimen tributario especial” se entenderá toda regulación o esquema específico que se aparte del régimen general de imposición a la renta corporativa vigente en ese país y que dé por resultado una tasa efectiva inferior a la establecida en el régimen general”.

2.2. PERSONAS HUMANAS RESIDENTES EN EL EXTERIOR

b) Las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el exterior, excepto las mencionadas en el segundo párrafo del inciso anterior, **por la totalidad de sus bienes en el país**

Comprendidos y valuados de acuerdo a lo establecido en la ley de impuesto sobre los bienes personales,

Independientemente del tratamiento que revistan frente a al impuesto sobre los bienes personales (BIENES GRAVADOS Y EXENTOS)

Sin deducción de mínimo no imponible alguno,

A la fecha de entrada en vigencia de esta ley (18/12/2020).

Observación:

Como se puede ver los sujetos enumerados en el art. 2 inciso b) de la ley del “Aporte solidario”, son exactamente los mismos que los enumerados en el art. 17 inciso b) de la ley de impuesto sobre los bienes personales.

2.3. MINIMO EXENTO

Quedan exentas del aporte extraordinario las personas mencionadas en el artículo 2°

Cuando el valor de la totalidad de sus bienes **no exceda de los doscientos millones de pesos (\$ 200.000.000)**, inclusive.

Cuando se supere la mencionada cifra, quedará alcanzada por el aporte extraordinario la totalidad de los bienes.

Observaciones:

Cotización del dólar oficial BNA del día 18/12/2020

TC \$ 82 (\$ 200.000.000 / 82 = u\$s 2.439.024)

TV \$ 88

2.4. CONCEPTO DE RESIDENCIA

El sujeto del aporte extraordinario se regirá por los criterios de residencia en los términos y condiciones establecidos en los artículos 116 a 123, de la Ley de Impuesto a las Ganancias, **al 31 de diciembre de 2019**.

Observaciones:

Acá nos encontramos con una norma retroactiva de dudosa legalidad, ya que la condición de residente se debería tener en cuenta al 18/12/2020, y no al 31/12/2019.

El decreto 42 (B.O.29.01.2021) en su artículo 8 aclara que:

SUCESIONES INDIVISAS INICIADAS A PARTIR DEL 01.01.2020 (ART.8)

Tratándose de sucesiones indivisas iniciadas a partir del 1° de enero de 2020 inclusive, estas deberán registrarse, a los fines de la determinación del aporte, por la **residencia del o de la causante al 31 de diciembre de 2019**.

2.5. RESPONSABLES SUSTITUTOS

Las **personas humanas residentes en el país**, las **explotaciones unipersonales ubicadas en el país** o las **sucesiones indivisas radicadas en el país**,

Que tengan el **condominio, posesión, uso, goce, disposición, tenencia, custodia, administración o guarda de bienes** sujetos al aporte extraordinario,

Que pertenezcan a los sujetos mencionados en el segundo párrafo del inciso a) o en el inciso b) (SUJETOS RESIDENTES DEL EXTERIOR), ambos de este artículo,

Deberán actuar como responsables sustitutos del aporte, según las normas que al respecto establezca la AFIP.

Observaciones:

En relación con el responsable sustituto, no encontramos con una diferencia sustancial con el art. 26 primer párrafo de la ley de impuesto sobre los bienes personales, donde se establece que el responsable sustituto puede ser cualquier persona humana o **cualquier persona jurídica**.

Por otra parte, la ley nada aclara respecto de la situación en la cual un sujeto no residente tenga más de un responsable sustituto en el país. (SI LO HACE EL ART. 3 DEL DECRETO 42 (B.O.29.01.2021))

Existiendo más de un responsable sustituto, tampoco se hace aclaración alguna respecto de la aplicación del mínimo exento de \$ 200.000.000.

También podría ocurrir en alguna situación muy particular, que un sujeto no residente tenga bienes en el país sin la existencia de ningún responsable sustituto en el país.

El decreto 42 (B.O.29.01.2021) en su artículo 3 aclara que:

UNICO RESPONSABLE SUSTITUTO (ART.3)

Los sujetos mencionados en el segundo párrafo del inciso a) o en el inciso b) (SUJETOS NO RESIDENTES) del artículo 2 de la Ley de Aporte Solidario y Extraordinario (LEY 27.605), **deben designar un único o una única responsable sustituto o sustituta** a los efectos de cumplir con las obligaciones pertinentes a la determinación e ingreso del aporte.

2.6. BIENES EXENTOS EN EL IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES GRAVADOS POR EL APORTE EXTRAORDINARIO

Se debe tener presente que los bienes exentos de impuesto sobre los bienes personales por aplicación del art. 21 de la ley de impuesto sobre los bienes personales, se encuentran alcanzados por el "Aporte extraordinario".

Art. 21 Ley impuesto sobre los bienes personales

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

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

LAS CUOTAS SOCIALES DE COOPERATIVAS

c) Las cuotas sociales de las cooperativas;

LOS BIENES INMATERIALES

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

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

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

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

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

LOS INMUEBLES RURALES

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

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

Inmueble rural afectado a explotación unipersonal agropecuaria.

Por los períodos fiscales 2018 y anteriores, tener en cuenta:

“**Gaviglio Hilario José**” de la CSJN de fecha 08/03/2016. (INMUEBLE RURAL EXENTO). **p/art. 280.**

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

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

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

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

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

Dictamen (DAT) 7/2002 de fecha 28.12.2001.

LOS TITULOS PUBLICOS DEL ESTADO NACIONAL PROVINCIAL O MUNICIPAL

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

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

Caso particular de las “LEBAC” y “NOBAC”

Comunicado de prensa de la AFIP:

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

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

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

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

Opinión del BCRA:

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

Dictamen (DI ALIR) 8/2016 de fecha 04.05.2016.

“SUMARIO

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

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

LOS DEPOSITOS EN ENTIDADES FINANCIERAS DEL PAIS

h) Los depósitos **en moneda argentina y extranjera** efectuados en las instituciones comprendidas en el régimen de la ley 21526, **a plazo fijo, en caja de ahorro, en cuentas especiales de ahorro** o en otras formas de captación de fondos de acuerdo con lo que determine el BANCO CENTRAL DE LA REPÚBLICA ARGENTINA;

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

TRATAMIENTO DE LAS CUENTAS CORRIENTES

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

2.7. VALUACION DE BIENES SITUADOS EN EL PAIS

A los efectos del “Aporte extraordinario” los bienes situados en el país se valúan según las normas establecidas en el art. 22 de la ley de impuesto sobre los bienes personales.

Art. 22 Ley impuesto sobre los bienes personales

Valuacion de bienes situados en el país

Observacion:

La ley de impuesto sobre los bienes personales a los efectos de la valuación de los bienes siempre se refiere el 31 de diciembre.

En el caso del “Aporte extraordinario, imaginamos que el decreto reglamentario hará referencia al 18/12/2020. ????????

a) INMUEBLES

1.Inmuebles adquiridos:

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

“Ley 24.073 Art. 39 – A los fines de las actualizaciones de valores previstas en la ley 11683, y en las normas de los tributos regidos por la misma, no alcanzadas por las disposiciones de la ley 23928, las tablas e índices que a esos fines elabora la Dirección General Impositiva para ser aplicadas a partir del 1 de abril de 1992 deberán, en todos los casos, tomar como límite máximo las variaciones operadas hasta el mes de marzo de 1992, inclusive. En idéntico sentido se procederá respecto de las actualizaciones previstas en el Código Aduanero (L. 22415 y modif.).

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

2. Inmuebles construidos:

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

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

3. Obras en construcción:

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

4. Mejoras:

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

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

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

A los efectos de la aplicación de lo dispuesto precedentemente, en el caso de inmuebles adquiridos, la proporción del valor actualizado atribuible al edificio, construcciones o mejoras, se establecerá teniendo en cuenta la relación

existente entre el valor de dichos conceptos y el de la tierra según el avalúo fiscal vigente a la fecha de adquisición.

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

VALOR MINIMO DE LOS INMUEBLES (ART. 22 INCISO A) 3º PARRAFO DE LA LEY)

El valor a computar para cada uno de los inmuebles, determinado de acuerdo con las disposiciones de este inciso, **no podrá ser inferior al de la base imponible -vigente al 31 de diciembre del año por el que se liquida el presente gravamen (2)-** fijada a los efectos del pago de los impuestos inmobiliarios o tributos similares **o al valor fiscal al 31 de diciembre de cada año**, adoptados de conformidad con el procedimiento y la metodología que a tal fin establezca el organismo federal constituido a esos efectos. (LA LEY NO DICE DE AMBOS EL MAYOR)

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

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

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

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

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

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

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

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

COSTO IMPOSITIVO O BASE IMPONIBLE DE AMBOS EL MAYOR

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

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

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

INMUEBLES DESTINADOS A CASA HABITACION. DEDUCCION DE LAS DEUDAS. (ART. 22 INCISO A) 4º PARRAFO DE LA LEY)

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

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

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

CESION GRATUITA DE NUDA PROPIEDAD CON RESERVA DE USUFRUCTO (ART. 22 INCISO A) 5º PARRAFO DE LA LEY)

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

CESION ONEROSA DE NUDA PROPIEDAD CON RESERVA DE USUFRUCTO (ART. 22 INCISO A) 5º PARRAFO DE LA LEY)

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

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

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

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

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

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

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

POSESION O ESCRITURA

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

CONSTRUCCIONES INEXISTENTES AL 31/12

En el caso de construcciones, edificios o mejoras cuyo valor esté comprendido en el costo de adquisición o construcción, o en su caso, valor de ingreso al patrimonio, y que **por cualquier causa no existieran al 31 de diciembre** del período fiscal por el cual se liquida el gravamen, **se admitirá la deducción de los importes** correspondientes, según justiprecio efectuado por el contribuyente.

AMORTIZACION (TRIMESTRE DE ALTA)

La amortización del 2% (dos por ciento) anual que establece el segundo párrafo del inciso a) del artículo 22 de la ley **se computará desde el inicio del trimestre**

calendario en el que se haya producido su adquisición, ingreso al patrimonio o finalización de la construcción, según corresponda.

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

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

VALUACION DE INMUEBLES UBICADOS EN LA "CABA"

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

"Puntualmente, solicita opinión con relación a:

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

Conclusión del dictamen:

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

b) AUTOMOTORES

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

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

AMORTIZACIONES

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

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

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

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

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

VALOR MINIMO DE LOS AUTOMOTORES

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

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

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

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

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

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

“Puntualmente, solicita opinión con relación a:

(..)

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

Conclusión del dictamen:

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

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

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

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.

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

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

d') PRESTAMOS GARANTIZADOS (DECRETO 1387/2001)

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

e) OBJETOS DE ARTE

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

f) OTROS BIENES

f) Otros bienes no comprendidos en el inciso siguiente:

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

g) BIENES DEL HOGAR (PRESUNCION 5%)

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

Por su valor de costo.

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

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

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

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

BASE IMPONIBLE PARA LA APLICACIÓN DE LA PRESUNCION DEL 5%

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

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

El decreto 42 (B.O.29.01.2021) en su artículo 4 aclara que:

BIENES DEL HOGAR (ART.4)

Los bienes a los que se refiere el inciso g) del artículo 22 de la Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales, **no se deben considerar** a los fines de determinar los bienes comprendidos en las disposiciones de la Ley de Aporte Solidario y Extraordinario (LEY 27.605).

h) TITULOS PUBLICOS, ACCIONES, EXPLOTACIONES UNIPERSONALES

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

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

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

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

ACCIONES

El decreto 42 (B.O.29.01.2021) en su artículo 1 aclara que:

VALUACION DE ACCIONES Y PARTICIPACIONES (ART.1)

A los fines de la valuación de las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la Ley General de Sociedades (LEY 19.550), los sujetos mencionados en el artículo 2 de la Ley de Aporte Solidario y Extraordinario (LEY 27.605) **podrán optar** por considerar:

OPCION

BALANCE ESPECIAL AL 18.12.2020

a. La diferencia entre el activo y el pasivo de la sociedad correspondiente al 18 de diciembre de 2020, conforme la información que surja de un **balance especial** confeccionado al 18/12/2020, o

ULTIMO BALANCE CERRADO ANTES DEL 18.12.2020

b. El patrimonio neto de la sociedad del último ejercicio comercial cerrado con anterioridad al 18/12/2020.

SE DEBE UTILIZAR EL BALANCE ESPECIAL CERRADO AL 18.12.2020 (NO SE PUEDE EJERCER LA OPCION DE TOMAR EL ULTIMO BALANCE CERRADO ANTES DEL 18/12/2020):

-CUANDO TOMANDO EL ULTIMO CERRADO ANTES DEL 18.12.2020 NO ARROJE APORTE A INGRESAR

La opción prevista en el párrafo anterior no podrá ser ejercida si la incorporación de las acciones o participaciones valuadas de acuerdo con el inciso b) (ULTIMO BALANCE CERRADO ANTES DEL 18/12/2020) precedente no arroja aporte a ingresar, debiendo, en ese supuesto, valuarse en los términos del inciso a) (BALANCE ESPECIAL AL 18/12/2020).

-CUANDO SE HUBIERA MODIFICADO EL PORCENTAJE DE PARTICIPACION

El o la accionista, socio o socia o partícipe que **hubiera modificado el porcentaje de su participación entre la fecha de cierre del último ejercicio comercial cerrado con anterioridad al 18.12.2020 y el 18.12.2020**, no podrá ejercer la opción descrita en el inciso b) del primer párrafo. (DEBE TOMARSE EL BALANCE ESPECIAL CERRADO AL 18/12/2020)

LA OPCION DEBE EJERCERSE PARA TODAS LAS PARTICIPACIONES

En el supuesto que un mismo sujeto tuviera participaciones en distintos entes, una vez ejercida la opción, deberá aplicarse para la totalidad de su tenencia accionaria o participación en el capital de las sociedades.

LAS SOCIEDADES TIENEN LA OBLIGACION DE ENTREGAR LA INFORMACION A LOS TITULARES

Las sociedades o entidades emisoras estarán obligadas a suministrar la información requerida para la valuación, de conformidad con el presente artículo.

PARTICIPACIONES EN EXPLOTACIONES UNIPERSONALES QUE CONFECCIONEN BALANCES

Las disposiciones del presente artículo, en lo pertinente, también resultarán de aplicación cuando se trate de los sujetos mencionados en el inciso d) del artículo 53 de la LIG, que confeccionen balances en forma comercial.

Art. 22 inciso h) tercer párrafo de la ley de impuesto sobre los bienes personales

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

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

Art. 20.2 del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

(..)

El gravamen se liquidará considerando el importe que surja de la **diferencia entre el activo y el pasivo de la sociedad** correspondiente al 31 de diciembre del año respectivo, y aplicando la alícuota del (0,50%) sobre el monto resultante atribuible a las acciones y participaciones cuyos titulares sean personas físicas o sucesiones indivisas domiciliadas o radicadas en el país o en el extranjero y/o sociedades o cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, ente o patrimonio de afectación, domiciliado, radicado o ubicado en el exterior. **(Obviamente para el “Aporte extraordinario” no rige la alícuota del 0,50%)**

APORTES DE CAPITAL (INCLUIDOS LOS APORTES IRREVOCABLES)

Cuando el patrimonio neto de la sociedad al cierre del ejercicio considerado para la liquidación del impuesto contenga **aportes de capital, incluidos los irrevocables para la futura integración de acciones**, los mismos **deberán detraerse de la base imponible** definida precedentemente, en el monto que corresponda a titulares de acciones o participaciones que no resultan comprendidas en la liquidación del gravamen prevista en el artículo 25.1 de la ley.

FECHA DE CIERRE DE LA SOCIEDAD DISTINTA AL 31/12

Si la fecha de cierre del ejercicio comercial no coincide con el 31 de diciembre del año respectivo, **se deberán sumar y/o restar al patrimonio neto, los aumentos y disminuciones de capital** definidos en los párrafos siguientes.

AUMENTOS DE CAPITAL

Los aumentos de capital a que se refiere el tercer párrafo del inciso h) del artículo 22 de la ley, son aquellos originados en la integración de acciones o aportes de capital, incluidos los irrevocables para la futura integración de acciones o aumentos de capital, verificados entre la fecha de cierre del ejercicio comercial de las sociedades y el 31 de diciembre del período fiscal por el que se liquida el impuesto.

El monto de dichos aumentos incrementará el patrimonio neto sobre el cual se determina el gravamen, en el monto atribuible a las acciones y participaciones cuyos titulares sean personas físicas o sucesiones indivisas domiciliadas o radicadas en el país o en el extranjero y/o sociedades o cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, ente o patrimonio de afectación, domiciliado, radicado o ubicado en el exterior.

DISMINUCIONES DE CAPITAL

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

- a) Dividendos en efectivo o en especie -excluidas acciones liberadas-correspondientes al ejercicio comercial cerrado por la sociedad que efectuó la distribución durante el período que se liquida el impuesto y puestos a disposición en el transcurso de este último, cualquiera fuere el ejercicio comercial de dicha sociedad en el que se hubieran generado las utilidades distribuidas.
- b) Utilidades distribuidas por la sociedad con posterioridad al último ejercicio cerrado por la misma, durante el período por el que se liquida el impuesto, cualquiera fuera el ejercicio comercial de la sociedad en el que se hubieran generado las utilidades distribuidas.

El monto de dichas disminuciones reducirá el patrimonio neto sobre el cual se determina el gravamen, en la parte atribuible a las acciones y participaciones cuyos titulares sean personas físicas o sucesiones indivisas domiciliadas o radicadas en el país o en el extranjero y/o sociedades o cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, ente o patrimonio de afectación, domiciliado, radicado o ubicado en el exterior.

CUOTAS DE COOPERATIVAS

Art. 22 inciso h) último párrafo de la ley de impuesto sobre los bienes personales

Cuando se trate de cuotas sociales de cooperativas:

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

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

VALUACION DE EMPRESAS O EXPLOTACIONES UNIPERSONALES

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

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

Al valor así determinado se le sumará o restará, respectivamente, el saldo acreedor o deudor de la cuenta particular del titular al 31 de diciembre del año por el que se efectúe la liquidación del gravamen, sin considerar los créditos provenientes de la acreditación de utilidades que hubieran sido tenidas en cuenta para la determinación del valor de la titularidad a la fecha de cierre del ejercicio considerado, ni los saldos provenientes de operaciones efectuadas con la empresa o explotación en condiciones similares a las que pudiesen pactarse entre partes independientes, debiendo considerarse estos últimos como créditos o deudas, según corresponda.

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

VALUACION DE UTE, ACE, etc.

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

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

CUANDO AL PASIVO RESULTE MAYOR AL ACTIVO SE DECLARA VALOR "CERO"

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

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

SUJETOS QUE NO TIENEN LA OBLIGACION DE TENER CONTABILIDAD

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

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

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

VALUACION DEL ACTIVO SEGÚN LA LEY DE IGMP

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

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

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

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

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

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

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

OPCION DE VENTA Y REEMPLAZO EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

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

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

ACTA Nº 35 EDI CON INSTITUCIONES PROFESIONALES DE FECHA 25 DE JUNIO DE 2020

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

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

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

Respuesta de AFIP

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

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

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

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

RECORDEMOS LO ESTABLECIDO EN EL ART. 4 DE LA LEY DE IGMP

Resulta de aplicación para valuar los bienes afectados a una explotación unipersonal

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

BIENES MUEBLES AMORTIZABLES

a) Bienes muebles amortizables, incluso reproductores amortizables:

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

2. Bienes elaborados, fabricados o construidos: al costo de elaboración, fabricación o construcción se le aplicará el índice de actualización mencionado en el artículo 14, referido a la fecha de finalización de la elaboración, fabricación o construcción que indica la tabla elaborada por la citada Dirección General Impositiva con arreglo a las normas previstas en dicho artículo.

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

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

En los casos de los bienes mencionados en los apartados 1 y 2 precedentes, se detraerá del valor determinado de acuerdo con sus disposiciones, el importe que resulte de aplicar los coeficientes de amortización ordinaria que correspondan, de conformidad con las disposiciones de la ley de impuesto a las ganancias (t.o. 1997 y modif.),

correspondientes a los años de vida útil transcurridos desde la fecha de adquisición, de ingreso al patrimonio o de finalización de la elaboración, fabricación o construcción, hasta el ejercicio, inclusive, por el cual se liquida el gravamen.

INMUEBLES

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

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

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

3. Obras en construcción: al valor del terreno determinado de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1, se le adicionará el importe que resulte de actualizar cada una de las sumas invertidas, mediante dicho índice, desde la fecha de inversión, de acuerdo con la tabla elaborada por la citada Dirección General Impositiva con arreglo a las normas previstas en el artículo 14.

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

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

A los efectos de la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, en el caso de inmuebles adquiridos, la proporción del valor actualizado atribuible al edificio, construcciones o mejoras, se establecerá teniendo en cuenta la relación existente entre el valor de dichos conceptos y el de

la tierra, según el avalúo fiscal vigente a la fecha de adquisición. En su defecto, el contribuyente deberá justipreciar la parte del valor de costo atribuible a cada uno de los conceptos mencionados.

VALOR MINIMO PARA LOS INMUEBLES

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

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

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

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

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

En los casos de usufructos constituidos por contrato gratuito, contemplados en el artículo 2814 del Código Civil, el usufructuario deberá

computar como activo, a los fines de este impuesto, el valor total del inmueble, determinado de acuerdo con las normas de este inciso.

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

BIENES DE CAMBIO

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

MONEDA EXTRANJERA Y DEPOSITOS Y CREDITOS EN MONEDA EXTRANJERA

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

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

MONEDA NACIONAL Y DEPOSITOS Y CREDITOS EN MONEDA NACIONAL

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

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

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

TITULOS PUBLICOS

f) **Los títulos públicos** y demás títulos valores -incluidos los emitidos en moneda extranjera- **excepto acciones** de sociedades anónimas y en

comandita, que se coticen en bolsas o mercados: al último valor de cotización a la fecha de cierre del ejercicio.

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

FIDEICOMISOS FINANCIEROS

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

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

FCI

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

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

BIENES INMATERIALES

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

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

DEMÁS BIENES

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

UTE, ACE

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

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

i) FIDEICOMISOS FINANCIEROS

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

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

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

i') FONDOS COMUNES DE INVERSION

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

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

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

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

j) DEMAS BIENES DE USO (NO INMUEBLES / NO AUTOMOTORES)

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

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

k) BIENES DE FIDEICOMISOS NO FINANCIEROS

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

BIENES ENTREGADOS EN FIDUCIA

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.

CONDICION

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

CASO PARTICULAR DE FIDEICOMISOS FINANCIEROS Y FONDOS COMUNES DE INVERSION

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

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

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

2.8. VALUACION DE BIENES SITUADOS EN EL EXTERIOR

A los efectos del “Aporte extraordinario” los bienes situados en el exterior se valúan según las normas establecidas en el art. 23 de la ley de impuesto sobre los bienes personales.

Art. 23 Ley impuesto sobre los bienes personales

Valuacion de bienes situados en el exterior

Observacion:

La ley de impuesto sobre los bienes personales a los efectos de la valuación de los bienes siempre se refiere el 31 de diciembre.

En el caso del “Aporte extraordinario, imaginamos que el decreto reglamentario hará referencia al 18/12/2020. ????????

INMUEBLES, AUTOMOTORES, ETC.

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.

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

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

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

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

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

CREDITOS, DEPOSITOS Y MONEDA EXTRANJERA

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

A su valor a esa fecha.

TITULOS CON COTIZACION

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

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

TITULOS SIN COTIZACION

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

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

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

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

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

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

FIDEICOMISOS FINANCIEROS Y FONDOS COMUNES DE INVERSION

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

Por aplicación de dichas normas.

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

CONVERSION A MONEDA NACIONAL

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

=====

3 – TRUST, FIDEICOMISOS, FUNDACIONES DE INTERES PRIVADO, PARTICIPACIONES SOCIALES, ETC. (ART.3)

Para los sujetos alcanzados en virtud de lo dispuesto en el inciso a) del artículo 2° de la presente ley (SUJETOS RESIDENTES DEL PAIS), **la base de determinación allí mencionada se calculará incluyendo** los aportes a trusts, fideicomisos o fundaciones de interés privado y demás estructuras análogas, participación en sociedades u otros entes de cualquier tipo sin personalidad fiscal y participación directa o indirecta en sociedades u otros entes de cualquier tipo, existentes a la fecha de entrada en vigencia de esta ley.

Observaciones:

La norma legal no hace ninguna diferenciación entre los trust “Irrevocables” respecto de los “Revocables”.

En el dictamen (DAT) 9/2013 del 08.02.2013, en materia de impuesto sobre los bienes personales, el fisco entendió que:

“SUMARIO

Corresponde concluir desde un punto de vista teórico que la consultante, en su carácter de beneficiaria principal, por el período fiscal 2011 no debería declarar dentro de su patrimonio los bienes afectados al trust del exterior analizado, dado que al 31/12/11 no se habría distribuido monto alguno de ingresos ni de capital. Ello en tanto dicha beneficiaria no cuente con facultades decisorias de tal importancia que hagan interpretar que se constituye en la efectiva titular de los bienes del fondo.

Se deja constancia que las conclusiones arribadas, se emiten desde un punto de vista teórico y en base a la información brindada por la contribuyente, sin llevar a cabo verificación alguna, la cual estará a cargo del área operativa correspondiente, particularmente el vinculado al principio de realidad económica y validez jurídica de la operación”.

TEXTO

(..)

*Llegado a este punto, resulta del caso agregar que **el patrimonio separado que constituye el fideicomiso o Trust, lo es tanto del fiduciante como de los beneficiarios** y que la normativa del impuesto sobre los bienes personales no establece potestades tributarias sobre el patrimonio en cuestión aplicables a tales beneficiarios, **por lo tanto** y desde un punto de vista teórico **no***

correspondería considerarlos alcanzados por dicho gravamen en cuanto a tales fondos hasta su efectiva distribución. Ello en tanto tales beneficiarios no cuenten con facultades decisorias de tal importancia que hagan interpretar que se constituyen en los efectivos titulares de los bienes del fondo, en cuyo caso correspondería que el juez administrativo pertinente aplique, como ya se expresó, el principio de realidad económica.

A mayor abundamiento, se estima oportuno recordar que con respecto a los trust y la planificación fiscal el Dr. Ricardo Kern en su trabajo presentado en las Segundas Jornadas Internacionales sobre Administración Tributaria, expresó que los mismos se han convertido "...en un medio eficaz para organizar negocios, administrar el manejo de bienes y efectuar operaciones en lugares donde no pudiera penetrar la mirada inquisitiva del fisco de residencia del "Grantor" (sujeto originante). Así, a fin de conseguir una fiscalidad interesante el "Trust" se suele establecer en los denominados paraísos fiscales -"jurisdicciones offshore"-, la mayoría siendo además de origen inglés y/o con legislación anglosajona -vg. Jersey, Guernsey, Isle of Man o Bermuda mantienen una larga tradición en materia de trust-".

En referencia al impuesto sobre los bienes personales el Dr. Kern en dicha ocasión consideró **"...que los beneficiarios y los "Settlor/Grantor" deberían ser gravados con impuestos patrimoniales, por ejemplo, si el "Trust" fuera revocable** o incluso cuando estos también fueren designados Protector o tuvieran apoderamiento sobre los bienes, entre otras situaciones de similar tenor".

Ello sin dejar de reconocer que "...estas situaciones son difíciles de comprobar debido a que en los más de los casos, los "trust" se constituyen en jurisdicciones -tipo paraíso fiscal- donde gozan -entre otros beneficios- de un elevado grado de confidencialidad opacando la existencia de los acuerdos celebrados en forma paralela o al margen de los acuerdos de fiducia".

De lo expuesto y sin perjuicio de las salvedades realizadas respecto de las posibles formas de solapar la realidad económica mediante la utilización de un fideicomiso creado en el extranjero, **corresponde concluir** en principio y desde un punto de vista teórico que **la consultante por el período fiscal 2011 no debería declarar dentro de su patrimonio los bienes afectados al trust analizado dado que al 31/12/11 no se habría distribuido monto alguno de ingresos ni de capital. Ello en tanto dicha beneficiaria no cuente con facultades decisorias de tal importancia que hagan interpretar que se constituye en la efectiva titular de los bienes del fondo"**.

Como se puede ver el propio fisco en el dictamen diferencia los Trust "Revocables" de los "Irrevocables".

El decreto 42 (B.O.29.01.2021) en su artículo 2 aclara que:

TRUST, FIDEICOMISOS, FUNDACIONES DE INTERES PRIVADO, DEMAS ESTRUCTURAS ANALOGAS, PARTICIPACION EN SOCIEDADES (ART.2)

A los fines de lo dispuesto en el artículo 3 de la Ley de Aporte Solidario y Extraordinario (LEY 27.605), los sujetos **deberán declarar como propios** e incluir en la base de determinación del aporte, **los bienes aportados** a las estructuras allí previstas, por un porcentaje equivalente al de su participación en estas.

PARTICIPACIONES INDIRECTAS HASTA EL TERCER GRADO

A esos efectos deberán considerarse las participaciones indirectas a que alude la norma legal, hasta el tercer grado, inclusive.

=====

4 – ALICUOTA GENERAL DEL APORTE EXTRAORDINARIO (ART.4)

El aporte a ingresar por los contribuyentes indicados en el artículo 2° de esta ley será el que resulte de aplicar, sobre el valor total de los bienes -excepto aquellos que queden sujetos a la alícuota de la tabla del artículo siguiente-, la escala se detalla a continuación:

Valor total de los bienes del país y del exterior

Mas de \$	a \$	Pagarán	Mas el	s/excedente de \$
\$0	\$300.000.000, inclusive	\$0	2,00%	\$0
\$300.000.000	\$400.000.000, inclusive	\$6.000.000	2,25%	\$300.000.000
\$400.000.000	\$600.000.000, inclusive	\$8.250.000	2,50%	\$400.000.000
\$600.000.000	\$800.000.000, inclusive	\$13.250.000	2,75%	\$600.000.000
\$800.000.000	\$1.500.000.000, inclusive	\$18.750.000	3,00%	\$800.000.000
\$1.500.000.000	\$3.000.000.000, inclusive	\$39.750.000	3,25%	\$1.500.000.000
\$3.000.000.000	En adelante	\$88.500.000	3,50%	\$3.000.000.000

Recordemos la alícuota del art. 25 1° párrafo de la ley de impuesto sobre los bienes personales:

Valor total de los bienes					
Que exceda el MNI					
Mas de \$	A \$	Pagarán	Mas el %	Sobre	el
excedente					
-0-	3.000.000	-0-	0,50%	-0-	
3.000.000	6.500.000	15.000	0,75%	3.000.000	
6.500.000	18.000.000	41.250	1,00%	6.500.000	
18.000.000	En adelante	156.250	1,25%	18.000.000	

Observaciones:

Por lo tanto, nos podríamos encontrar con bienes que van a tributar una alícuota del 4,75% (1,25% de impuesto sobre los bienes personales mas el 3,50% del "Aporte extraordinario".

Dicha tasa máxima deberá compararse con los rendimientos que obtuvieron los bienes durante el periodo fiscal 2020. A efectos de analizar una posible confiscatoriedad.

=====

5 – ALICUOTA INCREMENTADA DEL APORTE EXTRAORDINARIO (ART.5)

Las alícuotas del art. 5 se incrementan en un 50% respecto de las alícuotas del art. 4.

Por los bienes situados en el exterior, en caso de no verificarse su repatriación en los términos del artículo siguiente, se deberá calcular el aporte a ingresar conforme la tabla que se detalla a continuación:

Valor total de los bienes del país y del exterior

Mas de \$	a \$	Por los bienes del exterior pagaran
\$200.000.000	\$300.000.000, inclusive	3,00%
\$300.000.000	\$400.000.000, inclusive	3,375%
\$400.000.000	\$600.000.000, inclusive	3,75%
\$600.000.000	\$800.000.000, inclusive	4,125%
\$800.000.000	\$1.500.000.000, inclusive	4,50%
\$1.500.000.000	\$3.000.000.000, inclusive	4,875%
\$3.000.000.000	En adelante	5,25%

Recordemos la alícuota incrementada del art. 9 del Decreto 99 reglamentario de la ley de impuesto sobre los bienes personales:

Valor total de los bienes Del país y del exterior	El valor total de los bienes situados en el exterior que exceda el MNI no computado contra los bienes del país pagarán el %
-0- 3.000.000	0,70%
3.000.000 6.500.000	1,20%
6.500.000 18.000.000	1,80%
18.000.000 En adelante	2,25%

Salvo repatriación del 5% del valor total de los bienes del exterior (art. 10 Decreto 99), hasta el 31/03/2021.

Observaciones:

Por lo tanto, en el caso de sujetos que decidan no repatriar, nos podríamos encontrar con bienes que van a tributar una alícuota del 7,50% (2,25% de impuesto sobre los bienes personales mas el 5,25% del “Aporte extraordinario”).

Dicha tasa máxima deberá compararse con los rendimientos que obtuvieron los bienes durante el periodo fiscal 2020. A efectos de analizar una posible confiscatoriedad.

=====

6 – REPATRIACION (ART.6)

Art. 6 primer párrafo de la ley 27.605

REPATRIACION DEL 30% DE LOS ACTIVOS FINANCIEROS DEL EXTERIOR

Se entenderá por repatriación, a los fines del artículo anterior, el ingreso al país, **dentro de los sesenta (60) días**, inclusive, **contados desde la entrada en vigencia de esta ley (18/12/2020)**, de:

- (i) las tenencias de moneda extranjera en el exterior, y
- (ii) los importes generados como resultado de la realización de activos financieros en el exterior,

Que representen como mínimo un **treinta por ciento (30%) del valor total de dichos activos (DEL EXTERIOR)**.

El Poder Ejecutivo Nacional podrá ampliar en otros sesenta (60) días el mencionado plazo.

El decreto 42 (B.O.29.01.2021) en su artículo 5 aclara que:

PLAZO PARA REPATRIAR (ART.5)

El plazo de repatriación al que hace referencia el artículo 6 de la Ley de Aporte Solidario y Extraordinario (LEY 27.605) **debe computarse en días hábiles administrativos**. (A PARTIR DEL 18.12.2020)

Observaciones:

En el caso del “Aporte extraordinario”, el importe que se debe repatriar es el 30% de la tenencia de moneda extranjera en el exterior al 18/12/2020, mas el 30% de la realización de la tenencia de los activos financieros en el exterior al 18/12/2020.

Mientras que en el caso del impuesto sobre los bienes personales, el importe que se debe repatriar es del 5%, pero se calcula sobre el total de los bienes del exterior. (y obviamente en la medida que haya activos financieros en el exterior y el importe de los activos financieros del exterior resulten superiores al 5% del total de los bienes del exterior).

DESTINO DE LOS FONDOS REPATRIADOS

Art. 6 segundo párrafo de la ley 27.605

Una vez efectuada la repatriación, los fondos deberán permanecer, **hasta el 31 de diciembre de 2021, depositados en una cuenta abierta a nombre de su titular en entidades comprendidas en el régimen de la ley 21.526**, o afectados, una vez efectuado ese depósito, a alguno de los destinos que establezca el Poder Ejecutivo Nacional.

A esos fines, se consideran activos financieros del exterior, aquellos mencionados en el tercer párrafo del artículo 25 de la ley de impuesto sobre los bienes personales.

El decreto 42 (B.O.29.01.2021) en su artículo 6 aclara que:

PAGO DE LA ALICUOTA REDUCIDA. DESTINO DE LOS FONDOS REPATRIADOS (ART.6)

Quedan exceptuados de las disposiciones del artículo 5 (ALICUOTA INCREMENTADA) de la Ley de Aporte Solidario y Extraordinario (LEY 27.605) los sujetos comprendidos en el inciso a) del artículo 2 (SUJETOS RESIDENTES), que hubieren repatriado fondos en el plazo señalado en el artículo anterior (60 DIAS HABLES DESDE EL 18.12.2020), que representen, por lo menos, un treinta por ciento (30 %) del valor total de los activos financieros en el exterior.

DEPOSITO EN CAJA DE AHORRO, CUENTA CORRIENTE, PLAZO FIJO HASTA EL 31.12.2021

La excepción indicada se mantendrá (PAGARAN LA ALICUOTA REDUCIDA) en la medida en que esos fondos permanezcan depositados en una cuenta abierta a nombre de su titular (**caja de ahorro, cuenta corriente, plazo fijo u otras**), en entidades comprendidas en el régimen de la Ley N° 21.526, **hasta el 31 de diciembre de 2021** inclusive, o, una vez cumplida la repatriación y efectuado el mencionado depósito, esos fondos se afecten, en forma parcial o total, a cualquiera de los siguientes destinos:

DESTINO DE LOS FONDOS REPATRIADOS

VENTA EN EL MERCADO UNICO Y LIBRE DE CAMBIOS

a. Su venta en el mercado único y libre de cambios, a través de la entidad financiera que recibió la transferencia original desde el exterior.

COMPRA DE OBLIGACIONES NEGOCIABLES EN MONEDA NACIONAL

b. La adquisición de obligaciones negociables emitidas en moneda nacional que cumplan con los requisitos del artículo 36 de la Ley 23.576.

COMPRA DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS EN MONEDA NACIONAL DESTINADOS EN LA INVERSION PRODUCTIVA

c. La adquisición de instrumentos emitidos en moneda nacional destinados a fomentar la inversión productiva que establezca el Poder Ejecutivo Nacional, siempre que así lo disponga la norma que los regula.

APORTE A SOCIEDADES (LEY 19.550)

d. Se aporte a las sociedades regidas por la Ley General de Sociedades N° 19.550, en las que el o la aportante tuviera participación a la fecha de entrada en vigencia (18.12.2020) de la Ley N° 27.605 de Aporte Solidario y Extraordinario y siempre que la actividad principal de aquellas no fuera financiera.

PROHIBICION DE DISTRIBUIR DIVIDENDOS O UTILIDADES HASTA EL 31.12.2021

En el supuesto mencionado en el inciso d) precedente, los sujetos que hubieran recibido los mencionados aportes **no deberán distribuir dividendos o utilidades a sus accionistas o socios** o socias, en los términos de los artículos 49 y 50 de la LIG, desde el 29.01.2021 y hasta el 31.12.2021, inclusive.

Cuando los fondos que se hubieren depositado se destinaren, en forma parcial, a alguna de las operaciones mencionadas en los incisos precedentes, el remanente no afectado a estas últimas deberá continuar depositado en las cuentas y hasta el 31 de diciembre de 2021, inclusive.

En aquellos casos en que no corresponda el ingreso del aporte en los términos del artículo 5 de la Ley N° 27.605 (ALICUOTA INCREMENTADA), los sujetos del inciso a) del artículo 2 de esa ley deberán ingresarlo de conformidad con lo normado en el artículo 4 (ALICUOTA GENERAL) de la citada norma legal.

NORMA DE EXCEPCION. DESTINO DE LOS DIVIDENDOS Y UTILIDADES OBTENIDOS HASTA EL 31.12.2021

Las disposiciones de este artículo resultarán procedentes (PAGARAN LA ALICUOTA REDUCIDA) cuando los fondos y los resultados, derivados de las inversiones mencionadas en el segundo párrafo -obtenidos antes del 31 de diciembre de 2021 inclusive- se afectaren a cualquiera de los destinos mencionados en este y en las condiciones allí establecidas, incluso, de manera indistinta y sucesiva a cualquiera de ellos.

DEFINICION DE ACTIVOS FINANCIEROS EN EL EXTERIOR

Art. 6 tercer párrafo de la ley 27.605

Se entenderá por activos financieros situados en el exterior:

- La tenencia de moneda extranjera depositada en entidades bancarias y/o financieras y/o similares del exterior;
- Participaciones societarias y/o equivalentes (títulos valores privados, acciones, cuotas y demás participaciones) en todo tipo de entidades, sociedades o empresas, con o sin personería jurídica, constituidas, domiciliadas, radicadas o ubicadas en el exterior incluidas las empresas unipersonales;
- Derechos inherentes al carácter de beneficiario, fideicomisario (o similar) de fideicomisos (trusts o similares) de cualquier tipo constituidos en el exterior, o en fundaciones de interés privado del exterior o en cualquier otro tipo de patrimonio de afectación similar situado, radicado, domiciliado y/o constituido en el exterior;
- Toda clase de instrumentos financieros o títulos valores, tales como bonos, obligaciones negociables, valores representativos y certificados de depósito de acciones, cuotapartes de fondos comunes de inversión y otros similares, cualquiera sea su denominación;
- Créditos y todo tipo de derecho del exterior, susceptible de valor económico
- Toda otra especie que se prevea en la reglamentación.

El decreto 42 (B.O.29.01.2021) en su artículo 7 aclara que:

NO SE CONSIDERAN ACTIVOS FINANCIEROS A LOS EFECTOS DE LA REPATRIACION (ART.7)

A los fines previstos en el **tercer párrafo del artículo 6** (DEFINICION DE ACTIVOS FINANCIEROS) **de la Ley** de Aporte Solidario y Extraordinario (LEY 27.605), en el caso de participaciones societarias y/o equivalentes (títulos valores privados, acciones, cuotas y demás participaciones) en todo tipo de entidades, sociedades o empresas, con o sin personería jurídica, constituidas, domiciliadas, **radicadas o ubicadas en el exterior** incluidas las empresas unipersonales,

NO CONSTITUYEN ACTIVOS FINANCIEROS LAS PARTICIPACIONES EN SOCIEDADES CON ACTIVIDADES OPERATIVAS

Se entenderá que **no constituyen activos financieros** cuando las entidades, sociedades o empresas constituidas, domiciliadas, radicadas o ubicadas en el exterior, en forma directa o indirecta, **realicen principalmente actividades operativas**, entendiéndose que **dicho requisito se cumple cuando sus ingresos**

no provengan en un porcentaje superior al cincuenta por ciento (50 %) de rentas pasivas, en los términos del artículo 292 del D.R. de la LIG.

“Art. 292 del D.R. de la LIG

Serán consideradas como rentas pasivas, a los fines de las previsiones del subapartado (i) del primer párrafo del apartado 3 del inciso f) del artículo 130 de la ley, aquellas que tengan origen en los siguientes ingresos:

a) Dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades provenientes de participaciones en sociedades o cualquier tipo de ente, contrato, arreglo o estructura análoga del exterior o del país. No se considerará renta pasiva el valor patrimonial proporcional devengado o cualquier otro reconocimiento contable del incremento de valor en tales participaciones, excepto que se tratara de sociedades de inversión (holdings) cuya única actividad o actividad principal sea la participación en otras sociedades o entidades, sin perjuicio de la gravabilidad de tales ganancias conforme las disposiciones del artículo 293 de este decreto.

Cuando el dividendo y cualquier otra forma de distribución de utilidades sea obtenido por entidades del exterior que, a su vez, sean controlantes, en forma directa o indirecta, de acuerdo con las condiciones que establece el segundo apartado del inciso f) del primer párrafo del artículo 130 de la ley, de otras entidades del exterior y estas últimas obtengan, mayoritariamente, ingresos provenientes de actividades operativas (industriales, comerciales, de servicios, etcétera), aquellos solo serán considerados como rentas pasivas en la medida que se integren por ganancias generadas por las rentas comprendidas en los siguientes incisos del presente artículo.

De ocurrir lo dispuesto en el párrafo precedente, in fine, los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades se considerarán integrados, en primer término, por las referidas rentas pasivas, hasta su agotamiento, debiendo tenerse en cuenta la anticuación de las rentas que surja de los estados contables de esas entidades y de la documentación que permita demostrar en forma fehaciente el origen de las ganancias.

b) Intereses o cualquier tipo de rendimiento producto de la colocación de capital, excepto que:

i. El ente del exterior que los recibe sea una entidad bancaria o financiera regulada por las autoridades del país en que se encuentre constituida, domiciliada o ubicada.

ii. Se originen en préstamos entre miembros de un mismo grupo económico, que cumplan con las condiciones de vinculación previstas en los incisos a) o b) del artículo 14 de este reglamento, en tanto no

intervenga en forma directa o indirecta una entidad residente en la República Argentina.

c) Regalías o cualquier otra forma de remuneración derivadas de la cesión del uso, goce o explotación de la propiedad industrial e intelectual, asistencia técnica, derechos de imagen y cualquier otro activo intangible o digital, excepto que pueda demostrarse fehacientemente que tales activos han sido desarrollados total o sustancialmente por el ente del exterior que las recibe.

d) Rentas provenientes del arrendamiento o cesión temporal de bienes inmuebles, salvo que la entidad controlada tenga por giro o actividad principal la explotación de inmuebles.

e) Rentas derivadas de operaciones de capitalización y seguro, que tengan como beneficiaria a la propia entidad, así como las rentas procedentes de derechos sobre su transmisión, excepto que el ente del exterior que las reciba sea una entidad aseguradora autorizada a operar como tal por la normativa vigente en el país en que se encuentre constituida, domiciliada o ubicada.

f) Rentas que provengan de instrumentos financieros derivados, excepto operaciones de cobertura -conforme la definición del art. 76 de este reglamento-, o rentas provenientes de operaciones de compraventa de divisas.

g) Resultados derivados de la enajenación de acciones, valores representativos y certificados de depósito de acciones y demás valores, cuotas y participaciones sociales -incluidas cuotapartes de fondos comunes de inversión y certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares-, monedas digitales, títulos, bonos y demás valores, excepto que el ente del exterior que los recibe sea una entidad bancaria o financiera que se encuentre regulada por las autoridades del país en que se encuentre constituida, domiciliada o ubicada.

h) Resultados provenientes de la enajenación de otros bienes o derechos que generen las rentas indicadas en los incisos precedentes o de bienes de uso que se encuentren afectados a la generación de tales rentas, así como la cesión de cualquier tipo de derechos respecto de ellos.

No se considerará renta pasiva la que provenga de la enajenación o cesión de derechos respecto de inmuebles o cualquier otro bien de uso que, al menos en los últimos tres (3) ejercicios anuales hayan estado afectados exclusivamente a la generación de rentas no consideradas pasivas.

A efectos del cálculo del porcentaje que deben representar las rentas pasivas sobre los ingresos del ejercicio anual de las sociedades o entes

constituidos, domiciliados o ubicados en el exterior así como de todo contrato o arreglo celebrado en el exterior o bajo un régimen legal extranjero, deberán considerarse la totalidad de los ingresos devengados en dicho período, aunque se encuentren exentos o excluidos del ámbito de imposición, con excepción de aquellos que provengan del devengamiento del valor patrimonial proporcional o cualquier otro reconocimiento contable del incremento del valor de las participaciones en entes o contratos del exterior o del país y en tanto no provenga de las sociedades de inversión (holdings) mencionadas en el primer párrafo, in fine, del inciso a) del primer párrafo de este artículo”.

CONSTITUYEN ACTIVOS FINANCIEROS LAS PARTICIPACIONES EN SOCIEDADES AUNQUE REALICEN ACTIVIDADES OPERATIVAS CUANDO LA PARTICIPACION NO SUPERE EL 10%

Sin perjuicio de ello, **se presumirá que se trata de un activo financiero** cuando dicha **participación no supere el diez por ciento (10 %)** del capital de la entidad, sociedad o empresa constituida, domiciliada, radicada o ubicada en el exterior.

CREDITOS Y DERECHOS QUE NO CONSTITUYEN ACTIVOS FINANCIEROS

En el caso de créditos y todo tipo de derecho del exterior susceptibles de valor económico, no se consideran incluidos aquellos créditos y/o derechos del exterior **vinculados a operaciones de comercio exterior realizadas en el marco de actividades operativas.**

NO CONSTITUYEN ACTIVOS FINANCIEROS

Adicionalmente, tampoco están comprendidos en la definición de activos financieros los créditos y garantías, derechos y/o instrumentos financieros derivados, afectados a operaciones de cobertura que presenten una estrecha vinculación con la actividad económico-productiva y/o se destinen a preservar el capital de trabajo de la empresa en la que los sujetos alcanzados por el aporte extraordinario tuvieron participación.

=====

7 – DESTINO DEL APORTE EXTRAORDINARIO (ART.7)

El producido de lo recaudado por el aporte extraordinario será aplicado:

1. Un veinte por ciento (20%) a la compra y/o elaboración de equipamiento médico, elementos de protección, medicamentos, vacunas y todo otro insumo crítico para la prevención y asistencia sanitaria.
2. Un veinte por ciento (20%) a subsidios a las micro, pequeñas y medianas empresas en los términos del artículo 2° de la ley 24.467, con el principal objetivo de sostener el empleo y las remuneraciones de sus trabajadores.

3. Un veinte por ciento (20%) destinado al programa integral de becas Progresar, gestionado en el ámbito del Ministerio de Educación, que permitirá reforzar este programa que acompaña a las y los estudiantes con un incentivo económico y un importante estímulo personal en todos los niveles de formación durante su trayectoria educativa y/o académica.

4. Un quince por ciento (15%) para el Fondo de Integración Socio Urbana (FISU), creado por el decreto 819/19 en el marco de la ley 27.453, enfocado en la mejora de la salud y de las condiciones habitacionales de los habitantes de los barrios populares.

5. Un veinticinco por ciento (25%) a programas y proyectos que apruebe la Secretaría de Energía de la Nación, de exploración, desarrollo y producción de gas natural, actividad que resulta de interés público nacional, a través de Integración Energética Argentina S.A., la cual viabilizará dichos proyectos proponiendo y acordando con YPF S.A., en forma exclusiva, las distintas modalidades de ejecución de los proyectos. Queda establecido que Integración Energética Argentina S.A. deberá reinvertir las utilidades provenientes de los mencionados proyectos, en nuevos proyectos de gas natural durante un plazo no inferior a diez (10) años a contar desde el inicio de vigencia del presente régimen.

=====

8 – APLICACIÓN FEDERAL (ART.8)

El Poder Ejecutivo Nacional deberá realizar una aplicación federal de los fondos recaudados por el aporte extraordinario, y del destino enunciado en los puntos 1, 2, 3 y 4 del artículo 7°.

=====

9 – LEY 11.683 Y REGIMEN PENAL TRIBUTARIO (ART.9)

La aplicación, percepción y fiscalización del aporte extraordinario estará a cargo de la AFIP, resultando de aplicación supletoria las disposiciones de la ley 11.683, y el Régimen Penal Tributario del título IX de la ley 27.430.

Se faculta a la AFIP a dictar las normas complementarias para la determinación de plazos, formas de ingreso, presentación de declaraciones juradas y demás aspectos vinculados a la recaudación del aporte extraordinario.

NORMA ANTI ELUSION Y ANTI EVASION

Cuando las variaciones operadas en los bienes sujetos al aporte,

Durante los **ciento ochenta (180) días inmediatos anteriores a la fecha de entrada en vigencia** de esta ley (18/12/2020),

Hicieran presumir, salvo prueba en contrario, una operación que configure un ardid evasivo o esté destinada a eludir su pago, la AFIP podrá disponer que aquellos se computen a los efectos de su determinación.

El decreto 42 (B.O.29.01.2021) en su artículo 9 aclara que:

FACULTADES DE LA AFIP RESPECTO DE LAS VARIACIONES PATRIMONIALES QUE HICIERAN PRESUMIR ELUSION O EVASION DEL APORTE (ART.9)

La AFIP, será la encargada de **instrumentar regímenes de información** a los fines de recabar los datos que estime pertinentes para la **detección de las operaciones que puedan configurar un ardid evasivo o estén destinadas a la elusión del pago del aporte**, a las que se refiere el último párrafo del artículo 9° de la Ley de Aporte Solidario y Extraordinario (LEY 27.605).

Observaciones:

Habrá que ver que termina interpretando el poder ejecutivo y/o la AFIP respecto del concepto “Elusión del pago del Aporte extraordinario”. Ello teniendo en cuenta que la norma prevé la “Prueba en contrario”.

Téngase presente que se encuentra invertida la carga de la prueba y frente a una disminución del patrimonio, el contribuyente deberá demostrar que no hubo elusión y/o evasión.

Supongamos a modo de ejemplo que una persona humana tenía un plazo fijo de u\$s 3.000.000 al 30/6/2020 en el BNA, el cual fue retirado el 01/12/2020.

Al 18/12/2020 y al 31/12/2020 no se declara tenencia de moneda extranjera.

Y en la declaración jurada de impuesto a las ganancias del periodo fiscal 2020, se declara en PESOS un consumo equivalente de u\$s 3.000.000.

Supongamos a otro de ejemplo que una persona humana tenía un plazo fijo de u\$s 3.000.000 al 30/6/2020 en el BNA, el cual fue retirado el 01/12/2020.

El 15/12/2020 le dona (ante escribano con fecha cierta) u\$s 1.000.000 a su hija y u\$s 1.000.000 a su hijo.

Declarando por lo tanto en la declaración jurada de bienes personales al 31/12/2020 u\$s 1.000.000 cada uno.

Supongamos a otro de ejemplo que una persona humana tenía campos por \$ 600.000.000 al 30/6/2020.

El 15/12/2020 le dona (ante escribano con fecha cierta) campos por \$ 200.000.000 a su hija y campos por \$ 200.000.000 a su hijo.

Declarando por lo tanto en la declaración jurada de bienes personales al 31/12/2020 campos por \$ 200.000.000 cada uno. (EXENTOS).

Como todos los campos son explotados por el padre, sin que los hijos le cobren alquiler alguno, cada uno de los hijos en la declaración de impuesto a las ganancias declaran una renta presunta en los términos del art. 44 inciso g).

Supongamos a otro de ejemplo todos los bienes que una persona humana tenía al 30/6/2020 el 15/12/2020 son aportados a un trust IRREVOCABLE.

Habrà que analizar el hilo tal vez delgado en algunos casos que diferencia la elusión de la economía de opción.

=====

10 – VIGENCIA (ART.10)

La presente ley comenzará a regir el día de su publicación en el Boletín Oficial (18.12.2020).

=====

11 – POSIBLES CUESTIONAMIENTOS RESPECTO DEL APORTE EXTRAORDINARIO

Según la ley de creación (ley 27.605) es un “Aporte extraordinario”, no es un “Tributo”.

Reflexión poco académica:

Tiene cuatro patas, mueve la cola y ladra.

Pero su “progenitor” dice que es un “**caballo**” iiii.

Su progenitor me estará queriendo engañar. ¿???? No será un perro por más que su correa dice que es un caballo. ¿???

En el caso el “Aporte extraordinario” no será un “Tributo”. ¿???

Posibles principios afectados

- Alícuotas del 2% al 3,50% Para bienes del país.

- Alícuotas del 3% al 5,25% Para bienes del exterior (Salvo repatriación del 30%).

PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA
PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD
DERECHO DE PROPIEDAD

PRINCIPIO DE IGUALDAD
PRINCIPIO DE RAZONABILIDAD
SEGURIDAD JURIDICA Y CONFIANZA LEGITIMA (en el caso de bienes blanqueados)

Doble imposición con el impuesto sobre los bienes personales.

Puede resultar confiscatorio, según el porcentaje que absorba sobre la renta de los bienes. (su comparación con la prohibición del ajuste por inflación impositivo).

Lesión al principio de capacidad contributiva.

Lesión al derecho de propiedad.

Se grava bienes que no son líquidos y no son susceptibles de ser vendidos (por ejemplo: inmuebles rurales o urbanos, participaciones en sociedades, titularidad de empresas unipersonales, etc.)

Aplicación de alícuotas diferenciales sobre los bienes del exterior. Principio de igualdad. Principio de razonabilidad. Principio de capacidad contributiva.

No grava el patrimonio, solo grava los bienes, no se puede descontar las deudas. Titularidad de campos por \$ 600.000.000 con una hipoteca por \$ 500.000.000.

Ahorro Obligatorio

Ley 23.256.

CSJN “HORVATH PABLO” del 4/5/21995.

CSJN “INDO SA” del 4/5/1995.

Nuestro máximo tribunal de justicia convalido la validez Constitucional del ahorro obligatorio.

OPINION DE LA AAEF (junio 1995):

*“Esta Asociación debe exponer su **preocupación institucional frente a la inconstitucional doctrina judicial en trato**, advirtiendo que la misma no sólo subvierte la naturaleza estructural propia de los empréstitos forzosos, sujetos a derechos y obligaciones recíprocos, todos ellos amparados por la Carta Magna, sino también que, en su opinión, las tesis que informan **la jurisprudencia comentada, destruyen valores, garantías y principios éticos y jurídicos fundamentales del Estado de Derecho**, cuales son la seguridad jurídica, la buena fe exigible a los gobernantes, la confianza en el mantenimiento y la honra de la palabra oficial empeñada y **el respeto de la propiedad y vigencia irrestricta del principio de no confiscatoriedad**.”*

OPINION DE LA AAEF (junio 1995):

“Esta Asociación opina que los fallos en cuestión contribuyen a impedir y desbaratar el funcionamiento regular y previsible de las instituciones de la República, en el marco del Estado de Derecho que respeta la primacía de la Ley Suprema y sus derechos fundamentales. Merece la más severa crítica que esos valores sean soslayados con argumentos carentes de base científica, resultando irritativos de los principios y garantías constitucionales cuyo cuidadoso y estricto resguardo y mantenimiento constituyen una obligación prioritaria de gobernantes y gobernados.

*Lo que antecede muestra que a través de dichos pronunciamientos **ha entrado en crisis la paz jurídica** que durante décadas presidió la doctrina jurisprudencial de nuestro país como presupuesto de un Estado Constitucional de Derecho, y tal situación aleja al intérprete de su servidumbre hacia la Ley Suprema.*

*En la observación imparcial y distante que siempre ha gobernado las metas de esta Asociación, parecería que el pensamiento judicial ha perdido sus premisas en el campo de la fiscalidad, cuando en realidad **a todo Tribunal de derecho le cabe la sacra misión de asegurar el logro de la verdad jurídica objetiva**, la cual no se alcanza con las decisiones que motivan este pronunciamiento”.*

Distintos fallos de la CSJN que se podría tener en cuenta para discutir la validez constitucional del “Aporte extraordinario” (entre otros)

Se hace mención a algunos fallos de la CSJN desde el año 1911 a la actualidad.

Capacidad contributiva. Derecho de propiedad. Confiscatoriedad. Igualdad. Irretroactividad:

“Rosa Melo de Cane” CSJN del 16/11/1911.

- Impuesto sucesorio.

La CSJN entendió que el impuesto era confiscatorio y entraba en colisión con el derecho de propiedad.

“Don Eugenio Díaz Vélez c/Provincia de Buenos Aires” CSJN del 20/06/1928.

- Impuesto territorial.

Se discutía la violación de los principios de igualdad, equidad y proporcionalidad.

“Dolores Cobo de Machi di Cellere C/Provincia de Córdoba” CSJN del 21/7/1041.

- Impuesto territorial.

La CSJN se refiere a la confiscación de la propiedad o de la renta producto del impuesto.

“Ana Masotti de Busso y otros c/Provincia de Buenos Aires” CSJN del 23/10/1944.

- Impuesto inmobiliario rural.

La CSJN declaró la inconstitucionalidad de la escala progresiva del impuesto inmobiliario rural. (se trataba de bienes en condominio). Afectación del principio de igualdad.

Principio de capacidad contributiva.

El objeto del tributo no es el inmueble en si mismo, sino que la capacidad tributaria de cada titular del inmueble. (la progresividad se aplicaba sobre el valor total del inmueble). Criterio dejado sin efecto en “Lorenzo Larralde y otros” CSJN del 2/3/1959. El impuesto inmobiliario es un impuesto real.

“Delia Bonorino Ezeiza de Claypole y otros C/Provincia de Buenos Aires” CSJN del 3/3/1948.

La CSJN reiteró los principios acuñados en “Ana Masotti de Busso”.

“Michelín SA Argentina de Neumáticos C/Provincia de Buenos Aires” CSJN del 19/9/1947.

- Impuesto provincial al comercio y a la industria.

La CSJN convalido el tributo en función de la capacidad contributiva.

“Marta Navarro Viola de Herrera Vegas” CSJN del 19/12/1989.

- Activos financieros.

Se trataba de acciones existentes al 31/12/1981 que se habían donado el 5/4/1982. Y por lo tanto no integraban su patrimonio al momento de entrada en vigencia de la ley.

Violación del derecho de propiedad.

Principio de capacidad contributiva.

“Insúa Juan Pedro” CSJN del 1/10/1981. (Ver dictamen del procurador José Casas).

- Activos financieros.

Retroactividad. Efectos liberatorios del pago.

“Caja de jubilaciones y Pensiones de Abogados y Procuradores de la Provincia de Mendoza” CSJN del 5/5/2009.

- Impuesto sobre los débitos y créditos bancarios.

Para la CSJN las “Cajas de profesionales” carecen de capacidad contributiva.

“Hermitage SA” CSJN del 15/06/2010.

- Impuesto a la ganancia mínima presunta.

La CSJN destacó que la problemática de las presunciones en materia tributaria es el resultado de la tensión de dos principios: el de justicia tributaria y el de capacidad contributiva, y es por ello que requieren un uso inteligente, concreto y racional.

Teniendo en cuenta que los resultados de la sociedad arrojaron pérdidas, no se respeta el principio de razonabilidad y el impuesto resulta constitucionalmente inválido.

Diario Perfil S.A. C.S.J.N. del 11.02.2014

- Impuesto a la ganancia mínima presunta.

Diario Perfil S.A. registró pérdidas en sus balances contables correspondientes a los períodos 1998 y 1999, y que a su vez registró quebrantos en su declaración jurada del impuesto a las ganancias del período 1998.

Tales elementos resultan suficientes a fin de tener por acreditado, en los términos de la doctrina del citado caso “Hermitage”, que “...aquella renta presumida por la ley, lisa y llanamente, no ha existido”.

“Banco Frances SA” CSJN del 9/11/2010.

- Impuesto a las ganancias. Deducción de malos créditos.

La CSJN expresa claramente que todo impuesto debe tener en cuenta “la manifestación de riqueza o capacidad contributiva en que debe sustentarse todo gravamen”.

Toda la gama de fallos de la **CSJN** sobre Ajuste por inflación impositivo a partir de **“Santiago Dugan Trocello SRL” 30.6.2005** del y **“Candy” del 3.7.2009**.

Debiendo demostrarse en cada caso como se lesiona el principio de capacidad contributiva. Ello en función del porcentaje de renta que se absorbe.

Antecedentes en Europa y Sud América

Fuente: exposición Juan Manuel Álvarez Echague. Observatorio de Derecho Penal Tributario. Facultad de Derecho. UBA. (4.9.2020)

Proyectos no aprobados por las legislaturas. (2020)

España: “Impuesto a la solidaridad cívica”.

Rusia: “Impuesto sobre dividendos y depósitos bancarios”.

Italia: “Tasa COVID”.

Chile: “Impuesto a los super ricos”.

Perú: “Impuesto a las grandes fortunas”.

Costa Rica: “Impuesto solidario”.

OCDE: Informe del 3/9/2020.

Tasa Municipal en Castelli

Decreto municipal 377/2020. Municipalidad de Castelli (PBA).

Tasa extraordinaria sobre inmuebles rurales.

Para solventar gastos relacionados por el Covid 19.

El Juzgado Contencioso Administrativo N°1 de Dolores (15/04/2020) rechazó la medida cautelar.

Amparo presentado por el legislador Luciano Bugallo.

=====

12 – POSIBLES VIAS PROCESALES PARA LOS CUESTIONAMIENTOS DEL APORTE EXTRAORDINARIO

Pagar el aporte extraordinario y luego interponer un recurso de repetición.

No pagar el aporte extraordinario. Informando la situación al fisco, con la finalidad de evitar una posible denuncia penal por parte del organismo fiscal. Luego de la determinación de oficio se abren las instancias recursivas de la ley 11.683.

Interponer una acción declarativa de certeza con solicitud de medida cautelar.

PRUEBA. INFORME DE CONTADOR PUBLICO

Se sugiere la emisión de un informe de contador público, donde se informe que porcentaje de las rentas del periodo fiscal 2020, insume el impuesto sobre los bienes personales del periodo fiscal 2020, así como el aporte extraordinario.

=====