

FACPCE

CEAT

MANUAL
DE
IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES
Incluye 46 Fallos Dictámenes y Respuestas de AFIP

PERIODO FISCAL 2021

2º EDICIÓN
01 de ABRIL 2022

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)

Autor: Oscar A. Fernández

- Contador Público (UBA)
- Especialista en Derecho Tributario (Facultad de Derecho Universidad Austral)
- Post Grado en Derecho Tributario (Facultad de Derecho Universidad de Salamanca España)
- Socio del estudio “Fernandez, Moya y Asociados”

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 de la Comisión de Impuestos de la delegación la Plata del C.P.C.E.P.B.A.
- Miembro activo de la A.A.E.F.

Libros publicados

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

Autor del Informe N° 11 del CECyT Principios fundamentales para aplicar sanciones penales. Caso particular de la determinación sobre base presunta.

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

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

Autor del Manual de Convenio multilateral (CEAT – FACPCE)

Autor del Manual de Monotributo (CEAT – FACPCE)

INDICE

Impuesto sobre los bienes personales

Capítulo 1 Objeto y Sujetos

Pág.11

Objeto

Sujetos

Sujetos residentes

Sujetos no residentes

Sucesión indivisa

Sociedad conyugal

Bienes en condominio

Residencia

Normas de aplicación supletoria

Capítulo 2 Exenciones

Pág.16

Exenciones

Bienes inmateriales

Inmuebles rurales

Jurisprudencia sobre inmuebles rurales

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

Títulos públicos

Letras del BCRA

Dictamen sobre letras del BCRA

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

Depósitos en instituciones financieras

Obligaciones negociables

Instrumentos en moneda nacional destinados a fomentar la inversión productiva

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

Fondos comunes de inversión. Fideicomisos financieros

Capítulo 3 Bienes situados en el país y en el exterior

Pag.35

Bienes situados en el país

Bienes situados en el exterior

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

Pág.43

Valuación de Bienes situados en el país

Inmuebles

Valor mínimo de los inmuebles

10)Dictamen (DAT) 99/2011 del 08.02.2012

Deducción de deudas

Cesión gratuita de nuda propiedad con reserva de usufructo

Cesión onerosa de nuda propiedad con reserva de usufructo

11)Dictamen (DAT) 77/1996 del 10.12.1996

Valor de plaza de los inmuebles

Valuación de inmuebles ubicados en CABA

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

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

Automotores

Valor mínimo de los automotores

Dictamen sobre valuación de automotores

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

Bienes del hogar

Acciones

Dictamen sobre valuación de acciones

15) Dictamen (DAT) 60/2003 del 01.09.2003

16) Dictamen (DAT) 67/2003 del 02.10.2003

17) Dictamen (DAT) 72/2003 del 19.11.2003

18) Dictamen (DAT) 64/2005 del 20.10.2005

Explotaciones unipersonales

19) Acta Nº 35 EDI c/entidades profesionales del 25.06.2020

Opción de venta y reemplazo

Bienes entregados en fiducia

Valuación de Bienes situados en el exterior

Inmuebles, automotores, etc.

Créditos, depósitos y moneda extranjera

Títulos con cotización

Títulos sin cotización

Fideicomisos financieros y fondos comunes de inversión

Capítulo 5 Mínimos no imponibles y alícuotas

Pág.79

Mínimo no imponible

Dictamen de la DNI

20)Dictamen de la DNI "IF - 2020 – 36005993 – APN – DNI - MEC" del 03.06.2020

Alícuotas

Alícuota general para bienes situados en el país

Alícuota diferencia para bienes situados en el exterior

Definición de activos financieros del exterior

Dictamen en materia de Trust Irrevocables

21)Dictamen (DAT) 9/2013 del 08.02.2013

Pago a cuenta por impuesto pagado en el exterior

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

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

En caso de repatriación no resulta de aplicación la alícuota incrementada

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

Comunicación A (BCRA) 7478 B.O.28.03.2022

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

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

Destino de los fondos repatriados

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

A modo de resumen

Base imponible para la aplicación de la alícuota general

Devolución

Facultades de la AFIP

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

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

Alícuota diferencial para bienes situados en el exterior

Repatriación

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

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

Comunicación “A” 6.893 BCRA del 07.02.2020

Comunicación “B” 11.952 BCRA del 14.02.2020

Comunicación “A” 6.941 BCRA del 19.03.2020

Comunicación “C” 87.330 BCRA del 26.05.2020

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

Capítulo 6 Responsable sustituto. Sociedades y Fideicomisos Pág.116

Responsable sustituto. Sociedades

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

Reintegro del impuesto pagado por la sociedad

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

Diferencia entre al activo y pasivo

Aportes de capital

Fecha de cierre de ejercicio distinta al 31 de diciembre

Aumentos de capital

Disminuciones de capital

Derecho a reintegro por parte del responsable sustituto

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

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

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

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

Tratamiento de las SAS

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

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

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

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

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

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

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

Responsable sustituto. Fideicomisos

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

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

Presunción que no admite prueba en contrario

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

Art. 14 bis de la Constitución Nacional

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

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

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

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

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

36) Dictamen (DATyJ) 10/1981 DEL 02.07.1981

Responsable sustituto compensación

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

Jurisprudencia sobre compensación

38)Rectificaciones Rivadavia SA CSJN del 12.07.11.

39)Cresud SA CNACAF Sala III del 04.10.2018.

40)Cresud SA CNACAF Sala III del 16.04.2019.

41)IRSA CNACAF Sala V del 08.08.2018.

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

43)Avenida Compras SA CAACAF Sala IV del 08.02.2022

Capítulo 7 Responsable sustituto. Sujetos no residentes

Pág.141

Responsable sustituto. Art. 26

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

Presunción. Inmuebles en el país pertenecientes a sociedades del exterior

Bienes no alcanzados

Bienes pertenecientes a empresas del exterior. Presunción

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

Impuesto mínimo

Derecho a reintegro por parte del responsable sustituto

Alícuota del 1% para el caso de las presunciones

Capítulo 8 Régimen de anticipos

Pág.146

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

Anticipos a cuenta del impuesto sobre los bienes personales

Determinación del monto de los anticipos a ingresar

Vencimiento e importe mínimo de los anticipos

Régimen de reducción de los anticipos

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

Procedimiento para ejercer la opción de reducción de los anticipos

Efectos del ejercicio de la opción de reducción de los anticipos

Impuesto determinado mayor a la estimación de reducción de los anticipos

Capítulo 9 Régimen de promoción de inversiones

Pág.151

Ley 27.613 (B.O.12.03.2021)

Decreto 244 (B.O.19.04.2021)

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

Promoción del desarrollo o inversión en proyectos inmobiliarios en la Argentina

Proyectos inmobiliarios incluidos

Acreditación del porcentaje del grado de avance

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

Definición de inversiones en proyectos inmobiliarios

44)Acta Nº 38 EDI con instituciones profesionales del 16.12.2021

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

45)Acta Nº 37 EDI con instituciones profesionales del 09.06.2021

Beneficios para el inversor

Exención en el impuesto sobre los bienes personales

46)Acta Nº 37 EDI con instituciones profesionales del 09.06.2021

Pago a cuenta en el impuesto sobre los bienes personales

Orden de imputación del pago a cuenta

=====

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

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

=====

IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES

Capítulo 1 Objeto y Sujetos

Objeto

Sujetos

Sujetos residentes

Sujetos no residentes

Sucesión indivisa

Sociedad conyugal

Bienes en condominio

Residencia

Normas de aplicación supletoria

=====

OBJETO Y SUJETOS

OBJETO

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

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

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

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

=====

SUJETOS

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

Son sujetos pasivos del impuesto:

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

Art. 17 inciso a) de la ley

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

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

Art. 17 inciso b) de la ley

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

SUCESIONES INDIVISAS

Art. 17 segundo párrafo de la ley

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

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

Para la determinación del impuesto se considerará a las sucesiones indivisas titulares de los bienes propios del causante y de la mitad de los bienes gananciales de la sociedad conyugal de la que aquél hubiese formado parte al momento de su fallecimiento.

CASO PARTICULAR DE LOS DIPLOMATICOS ARGENTINOS

Art. 17 tercer párrafo de la ley

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

CASO PARTICULAR DE LOS DIPLOMATICOS EXTRANJEROS

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

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

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

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

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

SOCIEDAD CONYUGAL

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

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

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

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

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

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

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

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

BIENES EN CONDOMINIO

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

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

=====

RESIDENCIA (LEY 27.541 CAPÍTULO 5 ART. 30)

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

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

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

=====

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

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

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

=====

Capítulo 2 Exenciones

Exenciones

Bienes inmateriales

Inmuebles rurales

Jurisprudencia sobre inmuebles rurales

Gaviglio José Hilario CSJN del 08.03.2016.

Gaviglio Hilario José CNACAF Sala IV del 02.07.2015.

Gaviglio Hilario José TFN Sala C del 18.03.2013.

Molaro José Luis TFN Sala A del 17.05.2012.

Gonzalez Camilo TFN Sala C del 14.04.09.

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

Dictamen (DAT) 7/2002 del 28.12.2001.

Olaso Rodrigo Jesús CNACAF Sala II del 30.12.2021

Títulos públicos

Letras del BCRA

Dictamen sobre letras del BCRA

Dictamen (DI ALIR) 8/2016 del 04.05.2016

Depósitos en instituciones financieras

Obligaciones negociables

Instrumentos en moneda nacional destinados a fomentar la inversión productiva

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

Fondos comunes de inversión. Fideicomisos financieros

=====

EXENCIONES

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

Estan exentos del impuesto:

LOS BIENES PERTENECIENTES A MIEMBROS DE MISIONES DIPLOMATICAS EXTRANJERAS

Art. 21 inciso a) de la ley

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

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

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

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

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

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

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

Art. 21 inciso b) de la ley

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

LAS CUOTAS SOCIALES DE COOPERATIVAS

Art. 21 inciso c) de la ley

c) Las cuotas sociales de las cooperativas;

LOS BIENES INMATERIALES

Art. 21 inciso d) de la ley

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

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

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

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

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

Observación:

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

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

LOS BIENES AMPARADOS POR LA LEY 19.640

Art. 21 inciso e) de la ley

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

LOS INMUEBLES RURALES

Art. 21 inciso f) de la ley

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

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

Inmueble rural afectado a explotación unipersonal agropecuaria.

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

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

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

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

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

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

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

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

Dictamen (DAT) 7/2002 de fecha 28.12.2001.

Olaso Rodrigo Jesús CNACAF Sala II del 30.12.2021

Exención correspondiente a inmuebles rurales

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

Están exentos de impuesto sobre los bienes personales:

(..)

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

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

Están exentos de impuesto sobre los bienes personales:

(..)

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

SE TRATA DE UN INMUEBLE RURAL AFECTADO A UNA EXPLOTACION UNIPERSONAL

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

(..)

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

(..)

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

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

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

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

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

(..)

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

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

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

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

(..)

ARGUMENTOS DEL CONTRIBUYENTE EN SU RECURSOS DE APELACION ANTE EL TFN

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

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

SE HACE REFERENCIA AL FALLO MOLARO DEL TFN

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

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

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

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

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

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

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

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

(..)

APELACION Y FUNDAMENTOS DEL FISCO

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

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

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

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

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

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

SENTENCIA DE LA CNACAF

(..)

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

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

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

PARA LA CNACAF LA APELACION DEL FISCO NO PUEDE PROSPERAR

SE ESTA APLICANDO DOS TRIBUTOS SOBRE UNA MISMA MANIFESTACION DE RIQUEZA

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(..)

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

DOS TRIBUTOS QUE GRAVAN UNA MISMA MANIFESTACION DE RIQUEZA

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

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

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

(..)

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

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

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

LA CNACAF SE REFIERE A LA NOTA EXTERNA 5/2006

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

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

(..)

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

LOS TITULOS PUBLICOS DEL ESTADO NACIONAL PROVINCIAL O MUNICIPAL

Art. 21 inciso g) de la ley

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

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

Caso particular de las “LEBAC” y “NOBAC”

Comunicado de prensa de la AFIP:

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

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

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

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

Opinión del BCRA:

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

DICTAMEN (DI ALIR) 8/2016 DEL 04.05.2016

“SUMARIO

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

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

LOS DEPOSITOS EN ENTIDADES FINANCIERAS DEL PAIS

Art. 21 inciso h) de la ley

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

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

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

TRATAMIENTO DE LAS CUENTAS CORRIENTES

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

OBLIGACIONES NEGOCIABLES EN MONEDA NACIONAL

Art. 21 inciso i) de la ley

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

OBLIGACIONES NEGOCIABLES EN MONEDA NACIONAL

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

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

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

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

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

Cuando la emisora sea una entidad financiera regida por la ley 21526 y sus modificatorias y complementarias, podrá destinar dichos fondos al otorgamiento

de préstamos a los que los prestatarios deberán darle el destino a que se refiere el inciso 2), conforme las reglamentaciones que a ese efecto dicte el Banco Central de la República Argentina. En el mismo supuesto, será la entidad financiera la que deberá acreditar el destino final de los fondos en la forma que determine la Comisión Nacional de Valores”.

OBLIGACIONES NEGOCIABLES

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

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

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

INSTRUMENTOS EN MONEDA NACIONAL DESTINADOS A FOMENTAR LA INVERSION PRODUCTIVA

Art. 21 inciso j) de la ley

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

INSTRUMENTOS EMITIDOS EN MONEDA NACIONAL

DESTINADOS A FOMENTAR LA INVERSION PRODUCTIVA

QUE DETERMINE EL PODER EJECUTIVO

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

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

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

INSTRUMENTOS EMITIDOS EN MONEDA NACIONAL

DESTINADOS A FOMENTAR LA INVERSION PRODUCTIVA

QUE DETERMINE EL PODER EJECUTIVO

REQUISITOS CONCURRENTES

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

OFERTA PUBLICA Y AUTORIZACION CNV

a) Cuando:

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

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

FOMENTO DE LA INVERSION PRODUCTIVA

b) Estén destinados al fomento de la inversión productiva en la República Argentina, **entendiéndose por ello la inversión y/o el financiamiento directo o indirecto en** proyectos productivos, inmobiliarios y/o de infraestructura destinados a distintas actividades económicas comprendidas en los sectores productores de bienes y servicios, tales como agropecuarios, ganaderos, forestales, inmobiliarios, telecomunicaciones, infraestructura, energía, logística, economías sustentables, promoción del capital emprendedor, pesca, desarrollo de tecnología y bienes de capital, investigación y aplicación de tecnología a la medicina y salud, ciencia e investigación aplicada, extracción, producción, procesamiento y/o transporte de materias primas, desarrollo de productos y servicios informáticos, como así también al financiamiento de las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas comprendidas en los términos del artículo 2 de la Ley 24.467.

INSTRUMENTOS FINANCIEROS COMPRADOS

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

NORMAS COMPLEMENTARIAS (CNV Y AFIP)

LA AFIP PUBLICARA UN LISTADO DE LOS INSTRUMENTOS FINANCIEROS EXENTOS

La Comisión Nacional De Valores y la AFIP, dictarán, en el marco de sus respectivas competencias, las normas complementarias pertinentes, **siendo esta última** -a instancias de la información que le provea a esos fines el organismo de contralor de que se trate- **la encargada de publicar un listado**

en el que, taxativamente, se mencione a cada uno de los instrumentos que cumplimenten lo señalado en este artículo.

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

LISTADO DE REGIMENES ESPECIALES DE PRODUCTOS DE INVERSIÓN COLECTIVA EXENTOS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

FONDOS COMUNES DE INVERSION Y FIDEICOMISOS FINANCIEROS

Art. 21 inciso k) de la ley

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

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

CERTIFICADOS DE PARTICIPACION Y VALORES REPRESENTATIVOS DE FIDEICOMISOS FINANCIEROS

k) Las cuotapartes de **fondos comunes de inversión** comprendidos en el art. 1 de la ley 24.083 (ABIERTOS O CERRADOS), y los certificados de participación y valores representativos de deuda fiduciaria de **fideicomisos financieros** constituidos en los términos del Código Civil y Comercial de la Nación, **que hubiesen sido colocados por oferta pública con autorización de la Comisión Nacional de Valores**, y

ACTIVO SUBYACENTE PRINCIPAL DEL FCI O DEL FIDEICOMISO

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

TITULOS PUBLICOS

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

DEPOSITOS EN INSTITUCIONES BANCARIAS DEL PAIS

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

OBLIGACIONES NEGOCIABLES EN MONEDA NACIONAL

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

INSTRUMENTOS EN MONEDA NACIONAL DESTINADOS A FOMENTAR LA INVERSION PRODUCTIVA

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

CASOS EN LOS CUALES SE PIERDE LA EXENCION

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

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

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

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

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

CERTIFICADOS DE PARTICIPACION Y VALORES REPRESENTATIVOS DE FIDEICOMISOS FINANCIEROS

ACTIVO SUBYACENTE PRINCIPAL (75% DE LAS INVERSIONES)

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

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

MODIFICACIONES DEL ACTIVO SUBYACENTE PRINCIPAL

No se tendrá por cumplido el porcentaje al que hace referencia el primer párrafo de este artículo si se produjera una modificación en la composición de los

depósitos y bienes del fondo común de inversión o del fideicomiso financiero, que los disminuyera por debajo del setenta y cinco por ciento (75 %) allí indicado **durante un período continuo o discontinuo de, como mínimo, treinta (30) días en un año calendario** cuando se trate de cuotas partes o certificados de participación o valores representativos de deuda fiduciaria cuyos vehículos **estuviesen constituidos al 1 de enero de ese año calendario** o, **de ocurrir esto último con posterioridad** a esa fecha, **por un plazo equivalente a la proporción de días considerando el momento de su constitución.**

=====

Capítulo 3 Bienes situados en el país y en el exterior

Bienes situados en el país

Bienes situados en el exterior

=====

BIENES SITUADOS EN EL PAIS Y EN EL EXTERIOR

BIENES SITUADOS EN EL PAIS

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

Se consideran situados en el país:

INMUEBLES

Art. 19 inciso a) de la ley

a) Los inmuebles ubicados en el país.

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

USUFRUCTO GRATUITO DE INMUEBLES

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

CESION DE NUDA PROPIEDAD ONEROSA CON RESERVA DE USUFRUCTO

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

DERECHOS REALES

Art. 19 inciso b) de la ley

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

NAVES Y AERONAVES

Art. 19 inciso c) de la ley

c) Las naves y aeronaves de matrícula nacional.

AUTOMOTORES

Art. 19 inciso d) de la ley

d) Los automotores patentados o registrados en el país.

BIENES MUEBLES

Art. 19 inciso e) de la ley

e) Los bienes muebles registrados en el país.

BIENES DEL HOGAR

Art. 19 inciso f) de la ley

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

BIENES PERSONALES

Art. 19 inciso g) de la ley

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

DEMÁS BIENES MUEBLES

Art. 19 inciso h) de la ley

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

DINERO Y DEPOSITOS EN DINERO

Art. 19 inciso i) de la ley

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

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

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

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

TITULOS, ACCIONES, PARTICIPACIONES SOCIALES

Art. 19 inciso j) de la ley

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

Observación:

TRATAMIENTO DE LOS “ADR`S”

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

EMPRESAS UNIPERSONALES

Art. 19 inciso k) de la ley

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

CREDITOS, OBLIGACIONES NEGOCIABLES

Art. 19 inciso l) de la ley

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

ANTICIPOS, RETENCIONES Y PERCEPCIONES DE IMPUESTOS

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

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

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

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

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

PLANES DE SEGURO DE RETIRO PRIVADO

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

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

DERECHOS

Art. 19 inciso m) de la ley

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

BIENES SITUADOS EN EL EXTERIOR

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

Se entenderán como bienes situados en el exterior:

INMUEBLES

Art. 20 inciso a) de la ley

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

DERECHOS REALES

Art. 20 inciso b) de la ley

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

NAVES Y AERONAVES

Art. 20 inciso c) de la ley

c) Las naves y aeronaves de matrícula extranjera.

AUTOMOTORES

Art. 20 inciso d) de la ley

d) Los automotores patentados o registrados en el exterior.

BIENES MUEBLES

Art. 20 inciso e) de la ley

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

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

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

EXISTENCIA DE MONEDA EXTRANJERA

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

TITULOS, ACCIONES, PARTICIPACIONES SOCIALES

Art. 20 inciso f) de la ley

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

Observación:

TRATAMIENTO DE LOS “CEDEAR”

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

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

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

DEPOSITOS EN INSTITUCIONES BANCARIAS

Art. 20 inciso g) de la ley

g) Los depósitos en instituciones bancarias del exterior.

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

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

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

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

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

DEBENTURES

Art. 20 inciso h) de la ley

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

CREDITOS

Art. 20 inciso i) de la ley

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

=====

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

Valuación de Bienes situados en el país

Inmuebles

Valor mínimo de los inmuebles

Dictamen (DAT) 99/2011 del 08.02.2012

Deducción de deudas

Cesión gratuita de nuda propiedad con reserva de usufructo

Cesión onerosa de nuda propiedad con reserva de usufructo

Dictamen (DAT) 77/1996 del 10.12.1996

Valor de plaza de los inmuebles

Valuación de inmuebles ubicados en CABA

Dictamen (DI ALIR) 1/2022 del 10.03.2022

Dictamen (DI ALIR) 1/2018 del 08.05.2018

Automotores

Valor mínimo de los automotores

Dictamen sobre valuación de automotores

Dictamen (DI ALIR) 1/2018 del 08.05.2018

Bienes del hogar

Acciones

Dictamen sobre valuación de acciones

Dictamen (DAT) 60/2003 del 01.09.2003

Dictamen (DAT) 67/2003 del 02.10.2003

Dictamen (DAT) 72/2003 del 19.11.2003

Dictamen (DAT) 64/2005 del 20.10.2005

Explotaciones unipersonales

Acta N° 35 EDI c/entidades profesionales del 25.06.2020

Opción de venta y reemplazo

Bienes entregados en fiducia

Valuación de Bienes situados en el exterior

Inmuebles, automotores, etc.

Créditos, depósitos y moneda extranjera

Títulos con cotización

Títulos sin cotización

Fideicomisos financieros y fondos comunes de inversión

=====

VALUACION DE BIENES SITUADOS EN EL PAIS Y EN EL EXTERIOR

VALUACION DE BIENES SITUADOS EN EL PAIS

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

Valuacion de bienes situados en el país

INMUEBLES

Art. 22 inciso a) de la ley

a) Inmuebles:

1. Inmuebles adquiridos:

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

Art. 27 último párrafo de la ley

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

Art. 39 de la ley 24.073

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

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

2. Inmuebles construidos:

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

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

3. Obras en construcción:

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

4. Mejoras:

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

AMORTIZACIONES

Art. 22 inciso a) segundo párrafo de la ley

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

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

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

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

VALOR MINIMO DE LOS INMUEBLES

Art. 22 inciso a) tercer párrafo de la ley

COSTO IMPOSITIVO, BASE IMPONIBLE, VALUACION FISCAL

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

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

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

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

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

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

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

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

Por lo tanto, en el periodo fiscal 2019 para valor 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)**

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

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

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

COSTO IMPOSITIVO O BASE IMPONIBLE DE AMBOS EL MAYOR

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

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

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

DICTAMEN (DAT) 99.2011 DEL 08.02.2012

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

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

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

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

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

*C. **En el Impuesto sobre los Bienes Personales**, al existir un valor de fecha de ingreso al patrimonio vinculado al costo impositivo de incorporación del inmueble al patrimonio fiduciario, **el valor a considerar a los efectos de dicho impuesto será el de incorporación al patrimonio del fideicomiso**, que no podría ser otro que el valor de plaza del mismo a dicho momento, **el cual debiera cotejarse con la base imponible fijada a los efectos del pago de los impuestos inmobiliarios o tributos similares o al valor fiscal determinado, tomando el fiduciario el mayor de ellos para la liquidación del impuesto atribuible al mismo**”.*

INMUEBLES DESTINADOS A CASA HABITACION. DEDUCCION DE LAS DEUDAS.

Art. 22 inciso a) cuarto párrafo de la ley

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

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

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

CESION GRATUITA DE NUDA PROPIEDAD CON RESERVA DE USUFRUCTO

Art. 22 inciso a) quinto párrafo de la ley

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

CESION ONEROSA DE NUDA PROPIEDAD CON RESERVA DE USUFRUCTO

Art. 22 inciso a) quinto párrafo de la ley

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

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

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

CESION GRATUITA DE USUFRUCTO CON RESERVA DE LA NUDA PROPIEDAD

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

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

CESION ONEROSA DE USUFRUCTO CON RESERVA DE LA NUDA PROPIEDAD

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

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

DICTAMEN (DAT) 77/1996 DEL 10.12.1996

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

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

“SUMARIO

(..)

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

(..)

TEXTO

(..)

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

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

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

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

En aquella oportunidad este Departamento, después de efectuar el detalle de las normas tributarias, del derecho civil y comercial atinentes señaló que: "Como se puede observar el derecho privado no da una solución práctica al problema del

avalúo de los derechos, en caso de cesión gratuita", recurriendo entonces a lo previsto por el artículo 11 de la Ley N° 11.683 para interpretar el tema que se planteaba.

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

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

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

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

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

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

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

CONCLUSION ORIGINAL DEL FISCO

Por ello concluyó, en la parte pertinente, que:

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

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

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

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

EL FISCO ANALIZA NUEVAMENTE LA SITUACION OPORTUNAMENTE SOMETIDA A CONSULTA

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

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

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

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

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

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

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

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

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

POSESION O ESCRITURA

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

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

CONSTRUCCIONES INEXISTENTES AL 31/12

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

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

AMORTIZACION (TRIMESTRE DE ALTA)

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

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

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

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

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

VALUACION DE INMUEBLES UBICADOS EN LA “CABA”

DICTAMEN (DI ALIR) 1/2022 DEL 10.03.2022

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

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

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

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

“SUMARIO

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

(..)

ANALISIS DEL DICTAMEN

c) Análisis

(i) Delimitación del concepto “Base imponible”.

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

(..)

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

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

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

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

i. Interpretación de la ley tributaria

En línea con lo hasta aquí expuesto, cabe indicar que **la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales remite a la “base imponible fijada a los efectos del**

pago de los impuestos inmobiliarios”, por lo que, pese a que el legislador de la CABA denominó “base imponible” a la VFH, no puede soslayarse que la efectivamente fijada a los efectos del pago del impuesto inmobiliario de dicha jurisdicción se determina en función del producto de la VFH por la USC.

(..)

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

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

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

(..)

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

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

Es que, la técnica legislativa utilizada en las diferentes jurisdicciones locales no puede soslayar la aplicación de conceptos tributarios básicos como son la base

imponible y la alícuota y mucho menos cuando la interpretación que se propicia para la liquidación del tributo nacional ni siquiera es adoptada para el tributo local.

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

(..)

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

CONCLUSION DEL DICTAMEN

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

VIGENCIA DE LA NUEVA INTERPRETACION

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

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

(..)

*Bajo tales pautas hermenéuticas, y a fin de resguardar el principio de seguridad jurídica, confianza legítima y los derechos adquiridos, se estima conveniente que el criterio aquí expresado **no se aplique a los períodos fiscales cuyos***

vencimientos operaron con anterioridad a la fecha de emisión del presente Dictamen, respecto de los contribuyentes que hubieran presentado sus declaraciones juradas y abonado el tributo resultante conforme a la interpretación que surge del Dictamen N° 1/2018 (DI ALIR).

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

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

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

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

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

“Puntualmente, solicita opinión con relación a:

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

Conclusión del dictamen:

*“6.- En virtud del análisis expuesto, este servicio jurídico considera que, atendiendo al texto legal que rige el caso, a la voluntad del legislador plasmada en la respectiva disposición legislativa y a una exégesis armónica de la norma que se analiza con el resto del ordenamiento jurídico aplicable -nacional y local-, **el importe de la Valuación Fiscal Homogénea es el que corresponde considerar como base imponible o valor fiscal de los inmuebles ubicados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, a los fines de establecer las valuaciones de tales bienes para la liquidación y determinación del impuesto sobre los bienes personales, en los términos del tercer párrafo del inciso a) del***

artículo 22 de la ley del tributo". (Y NO LA VFH MULTIPLICADA POR 4 -VFH multiplicada por el coeficiente USC-)

AUTOMOTORES

Art. 22 inciso b) de la ley

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

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

AMORTIZACIONES

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

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

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

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

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

VALOR MINIMO DE LOS AUTOMOTORES

Art. 22 inciso b) segundo párrafo de la ley

En el caso de automotores, el valor a consignar al 31 de diciembre de cada año, **no podrá ser inferior al indicado en la tabla de valores de referencia** de los automotores, motovehículos y maquinaria agrícola, vial e industrial, que elabora la **Dirección Nacional de los Registros Nacionales de la Propiedad del**

Automotor y de Créditos Prendarios, a los fines del cálculo de los aranceles que perciben los registros seccionales por los trámites de transferencia e inscripción inicial de dichos bienes vigente al 31 de diciembre de cada año.

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

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

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

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

DICTAMEN (DI ALIR) 1/2018 DEL 08.05.2018

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

“Puntualmente, solicita opinión con relación a:

(..)

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

Conclusión del dictamen:

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

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

=====

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

Art. 22 inciso c) de la ley

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

=====

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

Art. 22 inciso d) de la ley

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

=====

PRESTAMOS GARANTIZADOS (DECRETO 1387/2001)

Art. 22 inciso d') de la ley

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

=====

OBJETOS DE ARTE

Art. 22 inciso e) de la ley

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

=====

OTROS BIENES

Art. 22 inciso f) de la ley

f) Otros bienes no comprendidos en el inciso siguiente:

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

=====

BIENES DEL HOGAR (PRESUNCION 5%)

Art. 22 inciso g) de la ley

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

Por su valor de costo.

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

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

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

BASE IMPONIBLE PARA LA APLICACIÓN DE LA PRESUNCION DEL 5%

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

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

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

=====

TITULOS PUBLICOS, ACCIONES

Art. 22 inciso h) de la ley

TITULOS PUBLICOS (CON Y SIN COTIZACION)

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

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

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

Art. 22 inciso h) segundo párrafo de la ley

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

ACCIONES

Art. 22 inciso h) tercer párrafo de la ley

VALOR PATRIMONIAL PROPORCIONAL

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

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

En materia de impuesto sobre los bienes personales el fisco se ha expedido en distintos dictámenes afirmando que se debe tomar el balance contable sometido a aprobación de los accionistas o socios. (dictámenes DAT 60/2003 del

01.09.2003, 67/2003 del 02.10.2003, 72/2003 del 19.11.2003, 64/2005 del 20.10.2005).

BALANCE AJUSTADO POR INFLACION DE CORRESPONDER SEGÚN LAS NORMAS CONTABLES

DICTAMEN (DAT) 60/2003 DEL 01.09.2003

“SUMARIO

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

DICTAMEN (DAT) 67/2003 DEL 02.10.2003

“SUMARIO

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

DICTAMEN (DAT) 72/2003 DEL 19.11.2003

“SUMARIO

(..)

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

DICTAMEN (DAT) 64/2005 DEL 20.10.2005

“SUMARIO

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

CUOTAS DE COOPERATIVAS

Art. 22 inciso h) cuarto párrafo de la ley

Cuando se trate de cuotas sociales de cooperativas:

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

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

VALUACION DE EMPRESAS O EXPLOTACIONES UNIPERSONALES

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

DIFERENCIA ENTRE EL ACTIVO Y EL PASIVO

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

VALUACION DE UTE, ACE, etc.

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

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

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

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

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

SUJETOS QUE NO TIENEN LA OBLIGACION DE TENER CONTABILIDAD

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

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

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

VALUACION DEL ACTIVO SEGÚN LA LEY DE IGMP

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 4 de la ley IGMP

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

BIENES MUEBLES AMORTIZABLES

a) Bienes muebles amortizables, incluso reproductores amortizables:

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

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

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

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

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

INMUEBLES

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

1. Inmuebles adquiridos: al costo de adquisición o valor a la fecha de ingreso al patrimonio se le aplicará el índice de actualización mencionado en el artículo 14 referido a la fecha de adquisición o de ingreso al

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

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

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

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

Cuando se trate de inmuebles con edificios, construcciones o mejoras, al valor atribuible a los mismos, determinado de acuerdo con los apartados 1, 2 y 4 precedentes, se le 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.

Acta Nº 35 EDI c/ entidades profesionales del 25.06.2020

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

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

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

Respuesta de la AFIP

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

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

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

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

OPCION DE VENTA Y REEMPLAZO EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

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

A los fines de lo dispuesto en el artículo anterior, el costo de adquisición o construcción de los bienes **no podrá ser disminuido en virtud de la aplicación de la opción establecida en el artículo 67 de la ley de impuesto a las ganancias**, que hubiere sido ejercida para la liquidación de dicho gravamen. (VENTA Y REEMPLAZO HOY ART. 71 LIG)

FIDEICOMISOS FINANCIEROS

Art. 22 inciso i) de la ley

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

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

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

FONDOS COMUNES DE INVERSION

Art. 22 inciso i') de la ley

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

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

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

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

=====

DEMÁS BIENES DE USO (NO INMUEBLES / NO AUTOMOTORES)

Art. 22 inciso j) de la ley

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

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

=====

BIENES DE FIDEICOMISOS NO FINANCIEROS

Art. 22 inciso k) de la ley

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

BIENES ENTREGADOS EN FIDUCIA

NO INTEGRAN LA BASE IMPONIBLE

Los bienes entregados a estos fideicomisos **no integrarán la base que los 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.

=====

VALUACION DE BIENES SITUADOS EN EL EXTERIOR

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

Valuacion de bienes situados en el exterior

INMUEBLES, AUTOMOTORES, ETC.

Art. 23 inciso a) de la ley

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

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

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

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

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

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

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

CREDITOS, DEPOSITOS Y MONEDA EXTRANJERA

Art. 23 inciso b) de la ley

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

A su valor a esa fecha.

TITULOS CON COTIZACION

Art. 23 inciso c) de la ley

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

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

TITULOS SIN COTIZACION

Art. 23 inciso c') de la ley

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

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

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

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

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

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

FIDEICOMISOS FINANCIEROS Y FONDOS COMUNES DE INVERSION

Art. 23 inciso d) de la ley

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

Por aplicación de dichas normas.

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

CONVERSION A MONEDA NACIONAL

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

=====

Capítulo 5 Mínimos no imposables y alícuotas

Mínimo no imponible

Dictamen de la DNI

Dictamen de la DNI "IF - 2020 – 36005993 – APN – DNI - MEC" del 03.06.2020

Alícuotas

Alícuota general para bienes situados en el país

Alícuota diferencia para bienes situados en el exterior

Definición de activos financieros del exterior

Dictamen en materia de Trust Irrevocables

Dictamen (DAT) 9/2013 del 08.02.2013

Pago a cuenta por impuesto pagado en el exterior

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

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

En caso de repatriación no resulta de aplicación la alícuota incrementada

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

Comunicación A (BCRA) 7478 B.O.28.03.2022

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

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

Destino de los fondos repatriados

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

A modo de resumen

Base imponible para la aplicación de la alícuota general

Devolución

Facultades de la AFIP

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

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

Alícuota diferencial para bienes situados en el exterior

Repatriación

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

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

Comunicación "A" 6.893 BCRA del 07.02.2020

Comunicación "B" 11.952 BCRA del 14.02.2020

Comunicación "A" 6.941 BCRA del 19.03.2020

Comunicación "C" 87.330 BCRA del 26.05.2020

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

=====

MINIMOS NO IMPONIBLES Y ALICUOTAS

MINIMO NO IMPONIBLE

Art. 24 de la ley de impuesto sobre los bienes personales

MINIMO NO IMPONIBLE \$ 6.000.000 (PERIODO FISCAL 2021)

No estarán alcanzados por el impuesto los bienes gravados -excepto los comprendidos en el art. 25.1 de esta ley- pertenecientes a los **sujetos indicados en el inciso a) del artículo 17** (SUJETOS RESIDENTES DEL PAIS), cuando su valor en conjunto determinado de acuerdo con las normas de esta ley, **resulten iguales o inferiores a seis millones de pesos (\$ 6.000.000)**.

Según Ley 27.667 (B.O.31.12.2021) con vigencia a partir del periodo fiscal 2001.

Con anterioridad a la reforma de la ley 27.667, para el **periodo fiscal 2020** el **mínimo no imponible era de \$ 2.000.000**

INMUEBLE DESTINADO A CASA HABITACION

Art. 24 segundo párrafo de la ley

MINIMO NO IMPONIBLE CASA HABITACION \$ 30.000.000 (PERIODO FISCAL 2021)

De tratarse de inmuebles destinados a casa-habitación del contribuyente, o del causante en el caso de sucesiones indivisas, **no estarán alcanzados por el impuesto** cuando su valor determinado de acuerdo con las normas de esta ley, **resulten iguales o inferiores a treinta millones de pesos (\$ 30.000.000)**.

Según Ley 27.667 (B.O.31.12.2021) con vigencia a partir del periodo fiscal 2001.

Con anterioridad a la reforma de la ley 27.667, para el **periodo fiscal 2020** el **mínimo no imponible de la casa habitación era de \$ 18.000.000**

Dictamen de la DNI “IF - 2020 – 36005993 – APN – DNI - MEC” de fecha 03.06.2020

Para la DNI el importe de \$ 18.000.000 (HOY \$ 30.000.000) tiene el carácter de mínimo no imponible, y por lo tanto si la casa habitación valuada según el art. 22 inciso a) de la ley de impuesto sobre los bienes personales, supera dicho monto tributa el impuesto solo por el excedente de los \$ 18.000.000 (HOY \$ 30.000.000).

Art. 24.1 de la ley

Artículo incorporado por la ley 27.667 (B.O.31.12.2021)

ACTUALIZACION DE LOS MINIMOS NO IMPONIBLES (CON VIGENCIA A PARTIR DEL PERIODO FISCAL 2022)

“Los montos previstos en el artículo 24 y en el artículo 25, se ajustarán anualmente por el coeficiente que surja de la variación anual del Índice de Precios al Consumidor Nivel General (IPC) que suministre el Instituto de Estadística y Censos, correspondiente al mes de octubre del año anterior al del ajuste respecto al mismo mes del año anterior.

A los fines de utilizar el índice mencionado en el párrafo anterior, no resultan aplicables las disposiciones del artículo 10 de la ley 23.928 y sus modificaciones”.

=====

ALICUOTAS DEL IMPUESTO

Art. 25 de la ley de impuesto sobre los bienes personales

ALICUOTAS GENERALES DEL TRIBUTO (ART. 25 PRIMER PARRAFO)

SUJETOS RESIDENTES EN ARGENTINA (art. 17 inciso a)

El gravamen a ingresar por los contribuyentes indicados en el inciso a) del artículo 17 (PERSONAS HUMANAS Y SUCESIONES INDIVISAS RESIDENTES EN ARGENTINA), será el que resulte de aplicar, sobre el valor total de los bienes sujetos al impuesto -excepto aquellos que queden sujetos a la alícuota que se determine de conformidad a lo dispuesto en el segundo párrafo de este artículo (BIENES SITUADOS EN EL EXTERIOR) y los comprendidos en el artículo 25.1 de la ley (RESPONSABLES SUSTITUTOS)- que exceda del establecido en el artículo 24 (MINIMO NO IMPONIBLE) , la siguiente escala:

Ley 27.667 (B.O.31.12.2021)

A partir del **periodo fiscal 2021** se modifica la escala del impuesto

Valor total de los bienes

Que exceda el MNI

Mas de \$	A \$	Pagarán	Mas el %	Sobre el excedente
-0-	3.000.000	-0-	0,50%	-0-
3.000.000	6.500.000	15.000	0,75%	3.000.000
6.500.000	18.000.000	41.250	1,00%	6.500.000
18.000.000	100.000.000	156.250	1,25%	18.000.000
100.000.000	300.00.000	1.181.250	1,50%	100.000.000
300.000.000	En adelante	4.181.250	1,75%	300.000.000

Con anterioridad a la reforma de la ley 27.667, para el **periodo fiscal 2020** la escala del impuesto era:

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

ALICUOTA DIFERENCIAL PARA BIENES SITUADOS EN EL EXTERIOR

Art. 25 segundo párrafo de la ley

Ley 27.667 (B.O.31.12.2021)

Se modifica el segundo párrafo del art. 25 de la ley

Con vigencia a partir del **período fiscal 2021**

El gravamen a ingresar por los bienes situados en el exterior, por los contribuyentes indicados en el inciso a) del artículo 17 (PERSONAS HUMANAS Y SUCESIONES INDIVISAS RESIDENTES DE ARGENTINA), será el que resulte de aplicar, **sobre el valor total de los bienes situados en el exterior que exceda el mínimo no imponible no computado contra los bienes del país**, las siguientes alícuotas:

Valor total de los bienes del país y del exterior	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%

Observación:

Son las mismas alícuota que se encontraban tipificadas en el art. 9 del Decreto 99/2019 y resultaron de aplicación para los periodos fiscales 2019 y 2020 (PRODUCTO DE LA REFORMA DE LA LEY 27.541).

Comentario:

Como se puede ver, todos los bienes situados en el país están gravados con una alícuota del 0,50%, del 0,75%, del 1%, del 1,25%, del 1,50% o del 1,75%.

Mientras que, en principio todos los bienes situados en el exterior están gravados con una alícuota diferencial superior del 0,70%, del 1,20%, del 1,80% o del 2,25%.

Para establecer la alícuota incrementada a aplicar, se debe tener en cuenta tanto los bienes del país como los bienes del exterior, sin restar el MNI.

Pero la alícuota incrementada solo se aplica sobre los bienes del exterior.

Pudiendo restar al MNI que no se hubiese imputado contra bienes del país.

Temas que deberían aclararse y/o reglamentarse

A la hora de definir la alícuota incrementada (entre el 0,70% y el 2,25%), en el caso de aquellos sujetos que decidan no repatriar, se debe tomar la totalidad de los bienes del país y del exterior.

Ahora bien, que bienes deben considerarse para determinar el valor total de los bienes, todos los bienes, valga la redundancia, o solamente los bienes sujetos a impuesto.

Nos podemos encontrar con bienes exentos en los términos del artículo 21 de la ley de impuesto sobre los bienes personales, por ejemplo: depósitos a plazo fijo en moneda extranjera en el país, títulos públicos del estado nacional, inmuebles rurales; o con bienes que producto de los convenios de doble imposición no se pueden gravar en Argentina, etc. Deben considerarse ¿?????

Que ocurre con la casa habitación cuando el importe de la misma no supera los \$ 30.000.000 y por lo tanto el inmueble no está sujeto al impuesto sobre los bienes personales.

Podríamos sostener que la casa habitación solo se computa cuando su valor supere los \$ 30.000.000, pero si no lo supera, no se computa. ¿?????

También podríamos preguntarnos si debe computarse la presunción de bienes del hogar. ¿????

DELEGACION AL PODER EJECUTIVO

Art. 25 tercer párrafo de la ley

REPATRIACION (VER DECRETO 912/2021 (B.O.31.12.2021))

Se delega en el Poder Ejecutivo nacional durante la vigencia del gravamen, la facultad de disminuir las alícuotas aplicables a los bienes situados en el exterior, **para el caso de activos financieros situados en el exterior, en caso de verificarse la repatriación del producido de su realización**, supuesto en el que podrá fijar la magnitud de la devolución de hasta el monto oportunamente ingresado. (OJO VER ART. 1 DEL DECRETO 912/2021 QUE SE ANALIZA MAS ADELANTE).

Observación:

A partir del período fiscal 2021 la repatriación se encuentra reglamentada mediante el decreto 912/2021 (B.O.31.12.2021)

En una interpretación literal pareciera que la ley, en el caso de repatriación, permite la aplicación de la alícuota reducida solamente sobre los activos financieros del exterior y no sobre todos los bienes del exterior.

Adelantamos nuestra opinión, por aplicación del art. 1 del decreto 912/2021, en caso de verificarse la repatriación, se aplica la alícuota general reducida, sobre todos los bienes del exterior, y no solamente sobre los activos financieros del exterior como parece sugerir el segundo párrafo del art. 25 de la ley.

NORMAS VIGENTES DURANTE LOS PERIODOS FISCALES 2019 Y 2020

Con anterioridad a la reforma de la ley 27.667, para los **periodos fiscales 2019 y 2020** el segundo párrafo del art. 25 establecía que:

Se delega en el Poder Ejecutivo Nacional **hasta el 31 de diciembre de 2020**, la facultad de fijar alícuotas diferenciales superiores hasta en un cien por ciento (100%) sobre la tasa máxima expuesta en el cuadro precedente, **para gravar los bienes situados en el exterior,**

Y de disminuirla, para el caso de **activos financieros situados en el exterior**, en caso **de verificarse la repatriación del producido de su realización**, supuesto en el que podrá fijar la magnitud de la devolución de hasta el monto oportunamente ingresado.

Para determinar el monto alcanzado por cada tasa, el mínimo no imponible se restará en primer término de los bienes en el país.

DEFINICION DE ACTIVOS FINANCIEROS SITUADOS EN EL EXTERIOR

Art. 25 cuarto párrafo de la ley

A los fines previstos en el párrafo precedente, **se entenderá por activos financieros situados en el exterior,**

MONEDA EXTRANJERA

La tenencia de moneda extranjera depositada en entidades bancarias y/o financieras y/o similares del exterior;

PARTICIPACIONES EN SOCIEDADES DEL EXTERIOR

Las participaciones societarias y/o equivalentes (títulos valores privados, acciones, cuotas y demás participaciones) en todo tipo de entidades, sociedades o empresas, con o sin personería jurídica, **constituidas, domiciliadas, radicadas o ubicadas en el exterior** incluidas las empresas unipersonales;

DERECHOS SOBRE FIDEICOMISOS, TRUST, FUNDACIONES DE INTERES PRIVADO DEL EXTERIOR

Los derechos inherentes al carácter de beneficiario, fideicomisario (o similar) de fideicomisos (trusts o similares) de cualquier tipo constituidos en el exterior, o en fundaciones de interés privado del exterior o en cualquier otro tipo de patrimonio de afectación similar situado, radicado, domiciliado y/o constituido en el exterior;

TODA CLASE DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS

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

CREDITOS Y DERECHOS DEL EXTERIOR

Créditos y todo tipo de derecho del exterior, susceptible de valor económico

OTROS QUE PREVEA LA REGLAMENTACION

Y **toda otra especie que se prevea en la reglamentación**, pudiendo también precisar los responsables sustitutos en aquellos casos en que se detecten maniobras elusivas o evasivas.

Comentario:

Se debería interpretar razonablemente, que los fiduciantes de fideicomisos y trusts del exterior IRREVOCABLES, no están gravados por impuesto sobre los bienes personales

Dicho en otros términos, solamente estarían gravados por impuesto sobre los bienes personales los fiduciantes de fideicomisos y trusts del exterior REVOCABLES

En el mismo sentido, respecto de los beneficiarios de fideicomisos y trusts del exterior IRREVOCABLES, solamente estaría gravado por impuesto sobre los bienes personales, la distribución de beneficios

DICTAMEN (DAT) 9/2013 DEL 08.02.2013

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

“SUMARIO

Corresponde concluir desde un punto de vista teórico que la consultante, en su carácter de beneficiaria principal, por el período fiscal 2011 no debería declarar

dentro de su patrimonio los bienes afectados al trust del exterior analizado, dado que al 31/12/11 no se habría distribuido monto alguno de ingresos ni de capital. Ello en tanto dicha beneficiaria no cuente con facultades decisorias de tal importancia que hagan interpretar que se constituye en la efectiva titular de los bienes del fondo.

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

TEXTO

(..)

Llegado a este punto, resulta del caso agregar que **el patrimonio separado que constituye el fideicomiso o Trust, lo es tanto del fiduciante como de los beneficiarios** y que la normativa del impuesto sobre los bienes personales no establece potestades tributarias sobre el patrimonio en cuestión aplicables a tales beneficiarios, **por lo tanto** y desde un punto de vista teórico **no correspondería considerarlos alcanzados por dicho gravamen en cuanto a tales fondos hasta su efectiva distribución. Ello en tanto tales beneficiarios no cuenten con facultades decisorias de tal importancia que hagan interpretar que se constituyen en los efectivos titulares de los bienes del fondo**, en cuyo caso correspondería que el juez administrativo pertinente aplique, como ya se expresó, el principio de realidad económica.

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

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

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

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

Como se puede ver el propio fisco en el dictamen (DAT) 9/2013 diferencia los Trust "Revocables" de los "Irrevocables".

PAGO A CUENTA POR IMPUESTO PAGADO EN EL EXTERIOR

Art. 25 quinto párrafo de la ley

EL IMPUESTO PAGADO EN EL EXTERIOR SE IMPUTA COMO PAGO A CUENTA

Los sujetos de este impuesto podrán computar como pago a cuenta las sumas efectivamente pagadas en el exterior por gravámenes similares al presente que consideren como base imponible el patrimonio o los bienes en forma global.

TOPE DEL PAGO A CUENTA. HASTA EL INCREMENTO DE LA OBLIGACION FISCAL

Este crédito solo podrá computarse hasta el incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de los bienes situados con carácter permanente en el exterior.

EL PAGO A CUENTA SE IMPUTA EN PRIMER LUGAR CONTRA EL IMPUESTO DETERMINADO A LA ALICUOTA GENERAL Y EN SEGUNDO LUGAR CONTRA EL IMPUESTO DETERMINADO A LA ALICUOTA INCREMENTADA

En caso de que el contribuyente abonase el impuesto por los bienes situados en el exterior con las alícuotas (INCREMENTADAS) previstas en el segundo párrafo de este artículo, el cómputo respectivo (PAGO A CUENTA POR EL IMPUESTO PAGADO EN EL EXTERIOR) procederá, en primer término, contra el impuesto que resulte de acuerdo con las disposiciones del primer párrafo de este artículo (IMPUESTO PRODUCTO DE LA APLICACIÓN DE LA ALICUOTA GENERAL), y el remanente no computado podrá ser utilizado contra el gravamen determinado por aplicación de las alícuotas del segundo párrafo de este artículo (IMPUESTO PRODUCTO DE LA APLICACIÓN DE LA ALICUOTA INCREMENTADA). (REDACCION S/LEY 27.667 (B.O.31.12.2021))

INCREMENTO DE LOS MINIMOS NO IMPONIBLES Y DE LAS ESCALAS DEL IMPUESTO

Art. 24.1 de la ley

Artículo incorporado por la ley 27.667 (B.O.31.12.2021)

ACTUALIZACION DE LAS ESCALAS DEL IMPUESTO (CON VIGENCIA A PARTIR DEL PERIODO FISCAL 2022)

“Los montos previstos en el artículo 24 y en el artículo 25, se ajustarán anualmente por el coeficiente que surja de la variación anual del Índice de Precios al Consumidor Nivel General (IPC) que suministre el Instituto de Estadística y Censos, correspondiente al mes de octubre del año anterior al del ajuste respecto al mismo mes del año anterior.

A los fines de utilizar el índice mencionado en el párrafo anterior, no resultan aplicables las disposiciones del artículo 10 de la ley 23.928 y sus modificaciones”.

=====
DECRETO 912/2021 (B.O.31.12.2021)

ALICUOTA DIFERENCIAL. REPATRIACION PRODUCTO DE LA REFORMA DE LA LEY 27.667 (B.O.31.12.2021) A PARTIR DEL PERIDO FISCAL 2021

EN CASO DE REPATRIACION NO RESULTA DE APLICACIÓN LA ALICUOTA INCREMENTADA (ART.1)

Quedan exceptuados de las disposiciones del segundo párrafo del art. 25 (ALICUOTA INCREMENTADA) de la ley de Impuesto sobre los Bienes Personales, los sujetos comprendidos en el inciso a) del artículo 17 (SUJETOS RESIDENTES DEL PAIS) de la ley, que **hubieren repatriado activos financieros situados en el exterior** debiendo, de ocurrir esa circunstancia, tributar en los términos del primer párrafo del artículo 25 (ALICUOTA GENERAL) de la ley.

RECORDEMOS QUE EL TERCER PARRAFO DEL ART. 25 DE LA LEY ESTABLECE QUE:

Se delega en el Poder Ejecutivo nacional durante la vigencia del gravamen, la facultad de disminuir las alícuotas aplicables a los bienes situados en el exterior, **para el caso de activos financieros situados en el exterior, en caso de verificarse la repatriación del producido de su realización**, supuesto en el que podrá fijar la magnitud de la devolución de hasta el monto oportunamente ingresado. (OJO VER ART. 1 DEL DECRETO 912/2021 QUE SE ANALIZA MAS ADELANTE).

Observación:

En nuestra opinión por aplicación del art. 1 del decreto 912/2021, en caso de verificarse la repatriación, se aplica la alícuota general reducida, sobre todos los bienes del exterior, y no solamente sobre los activos financieros del exterior como parece sugerir el segundo párrafo del art. 25 de la ley.

REPATRIACION DEL 5% HASTA EL 31 DE MARZO DE CADA AÑO (ART.2)

LA REPATRIACION SE DEBE REALIZAR HASTA EL 31 DE MARZO

Se entenderá por repatriación, al ingreso al país, **hasta el 31 de marzo de cada año**, inclusive, de:

REPATRIACION DE LA TENENCIA DE MONEDA EXTRANJERA EN EL EXTERIOR

(i) Las tenencias de moneda extranjera en el exterior y

REPATRIACION DE LA REALIZACION DE ACTIVOS FINANCIEROS SITUADOS EN EL EXTERIOR

(ii) Los importes generados como resultado de la realización de los activos financieros enumerados en el cuarto párrafo del art. 25 de la ley de Impuesto sobre los Bienes Personales;

Pertencientes a los sujetos comprendidos en el inciso a) del artículo 17 de la ley (SUJETOS RESIDENTES DEL PAIS)

SE DEBE REPATRIAR EL 5% DEL VALOR TOTAL DE LOS BIENES SITUADOS EN EL EXTERIOR

Que representen, en conjunto y por lo menos, el equivalente a un **cinco por ciento (5 %)** del total del valor de los bienes situados en el exterior.

Comunicación A (BCRA) 7478 del 23.03.2022 (B.O.28.03.2022)

*“A LAS ENTIDADES FINANCIERAS,
Ref.: Caja de ahorros repatriación de fondos - Bienes Personales Ley 27.541.
Aclaración.*

*Nos dirigimos a Uds. para aclararles que **los términos y condiciones previstos para la “Caja de ahorros repatriación de fondos - Bienes Personales Ley 27.541” son de aplicación para la repatriación de fondos del Impuesto sobre los Bienes Personales establecida por la Ley 27667.***

Al respecto, les hacemos llegar las hojas que, en reemplazo de las oportunamente provistas, corresponde incorporar en las normas sobre “Depósitos de ahorro, cuenta sueldo y especiales”.

Por último, se recuerda que en la página de esta Institución www.bcra.gob.ar, accediendo a “Sistema Financiero - MARCO LEGAL Y NORMATIVO - Ordenamientos y resúmenes - Textos ordenados de normativa general”, se encontrarán las modificaciones realizadas con textos resaltados en caracteres especiales (tachado y negrita).

Saludamos a Uds. Atentamente”.

“Nota

() El/Los Anexo/s no se publican: La documentación no publicada puede ser consultada en la Biblioteca Prebisch del Banco Central de la República Argentina (Reconquista 250 - Ciudad Autónoma de Buenos Aires) o en el sitio www.bcra.gob.ar (Solapa “Sistema Financiero” - MARCO LEGAL Y NORMATIVO).”*

Observación:

En relación con la repatriación de la ley 27.541 (periodos fiscales 2019 y 2020) el BCRA dictó las Comunicaciones:

Comunicación A (BCRA) 6.893 (B.O.12.02.2020)

Comunicación B (BCRA) 11.952 (B.O.19.02.2020)

Comunicación A (BCRA) 6.941 (B.O.27.03.2020)

Comunicación C (BCRA) 87.330 (B.O.26.05.2020)

Las mismas se comentan mas adelante.

Temas que deberían aclararse y/o reglamentarse

Aquí cabe preguntarse si el porcentaje del 5%, para la repatriación se calcula sobre el importe total de bienes del exterior, o sobre el total de los bienes sujetos a impuesto del exterior.

Se debe recordar que producto de los convenios de doble imposición, puede ocurrir que bienes situados en el exterior, no se encuentren sometidos a imposición en Argentina.

A continuación veremos las respuestas que dio el fisco en relación con el régimen del decreto 99/2019 vigente durante los periodos fiscales 2019 y 2020.

RECORDEMOS LAS RESPUESTAS QUE DIO LA AFIP EN RELACION CON EL DECRETO 99/2019 DE APLICACIÓN PARA LOS PERIODOS FISCALES 2019 Y 2020 A TRAVES DE ESPACIOS DE DIALOGO

ACTA N° 35 EDI CON INSTITUCIONES PROFESIONALES DEL 25.06.2020

*“Pregunta n° 5. **Tratamiento impositivo de la Cuenta especial.***

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

b) En el caso de que la esta cuenta genere intereses, los mismos ¿pueden ser retirados o deben permanecer hasta el 31/12 del año en que se realizó la repatriación?

Respuesta de AFIP

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

b) El segundo párrafo del artículo 11 del Decreto N° 99/2019 prevé que la excepción - en el caso de repatriación de activos financieros- al gravamen adicional por los bienes situados en el exterior se mantendrá en la medida que “esos fondos” permanezcan depositados en una cuenta abierta a nombre de su titular (caja de ahorro, cuenta corriente, plazo fijo u otras), en entidades comprendidas en el régimen de la Ley N° 21.526, hasta el 31 de diciembre, inclusive, del año calendario en que se hubiera verificado la repatriación o, una vez cumplida la repatriación y efectuado el mencionado depósito, “esos fondos” se afecten, en forma parcial o total, a cualquiera de los destinos que el mismo artículo menciona. Por lo tanto, la referencia a “esos fondos” contenida en la norma es indicativa de que el retiro de los importes correspondientes a intereses eventualmente generados por los depósitos no hace caer el beneficio, debido a que se trataría de fondos distintos a los repatriados y depositados.

*Pregunta n° 6. **Caso de Repatriación.***

Una persona humana residente argentino participa de una sociedad en el exterior que distribuye dividendos el 31/12/2019, los mismos son puestos a disposición en esa fecha constituyendo un crédito al cierre que cumple con la definición de “activo financiero” establecida en el artículo 28 de la Ley 27.541. En el supuesto que los dividendos fueran cobrados entre el 1/1/2020 y 30/04/2020; se consulta si la percepción de dicha suma se considera un resultado de la realización de activos financieros en los términos del artículo 10 del Decreto 99/2019.

Respuesta de AFIP

Esta consulta fue resuelta en el acta del espacio de diálogo publicada el 5/3/2020. El artículo 10 del Decreto Reglamentario N.° 99/2019 establece que se entenderá por repatriación, en lo que aquí interesa, a "...los importes generados

como resultado de la realización de los activos financieros". En tal sentido, el término "realización" importa la conversión de esos activos financieros que posee el contribuyente en dinero, el cual deberá repatriarse y depositarse en la cuenta especial creada al efecto en la entidad bancaria del declarante.

Consecuentemente, toda vez que los intereses o dividendos no son producto de la "realización" del activo", sino que es la renta que genera el mismo, no son susceptibles de ser repatriados. A su vez, el Impuesto sobre los Bienes Personales se calcula sobre el patrimonio al 31/12 de cada año.

Por ello, los intereses o dividendos cobrados con posterioridad al 31/12/19 no forman parte del total a considerar a los efectos de calcular el umbral del 5% establecido por el Artículo 11 del Decreto N° 99/2019 y su modificatorio.

Pregunta n° 7. Bases de repatriación de activos

PARA LA AFIP EL 5% SE APLICA SOBRE EL TOTAL DE LOS BIENES DEL EXTERIOR INCLUYENDO LOS BIENES GRAVADOS Y EXENTOS

HABIENDO REPATRIADO LA ALICUOTA REDUCIDA SE APLICA SOBRE TODOS LOS BIENES DEL EXTERIOR (ACTIVOS FINANCIEROS Y NO FINANCIEROS)

Según el art. 11 del Decreto 99/2019, los sujetos que sean titulares de bienes situados en el exterior, que hubieran repatriados activos financieros, que representen, por lo menos un 5% del valor total de los bienes en el exterior, quedaran exceptuados de aplicar la alícuota agravada para la determinación del impuesto (0,70% al 2,25%).

Se consulta lo siguiente:

Sí para determinar la base sobre la que se aplica el 5%, se consideran solamente los bienes sujetos a impuesto en el exterior, es decir, sin computar los bienes exentos del exterior, como por ejemplo, por aplicación de convenios de doble imposición.

En caso de que se haya realizado la repatriación, la alícuota reducida del 0,50% al 1,25% se aplica sobre todos los bienes situados en el exterior, o solamente sobre los activos financieros situados en el exterior.

A manera de ejemplo indicamos lo siguiente: Bienes situados en el exterior U\$S 15.000.000, compuesto por U\$S 10.000.000 de activos financieros situados en el exterior y U\$S 5.000.000 de inmuebles situados en el exterior. Se tributa la alícuota del 0,50% al 1,25% sobre el total de los bienes del exterior.

¿Se comparte el criterio?

Respuesta de AFIP

No se comparte el criterio.

Mediante el artículo 11 del Decreto N° 99/2019 se dispuso que quedarán exceptuados del pago del gravamen adicional los sujetos que hubieran repatriado activos financieros al 30/04/2020 -art. 1° del Decreto N° 330/2020-, que representen, "...por lo menos un CINCO POR CIENTO (5%) del total del valor de los bienes situados en el exterior".

Es decir que, **el 5% se deberá calcular sobre el total de los bienes situados en el exterior, incluidos exentos y/o no alcanzados, existentes al 31/12/2019.**

Conforme lo establecido en los artículos 10 y 11 del Decreto N° 99/2019, una vez que se verifique la repatriación, que representa al menos un 5% del total del valor de los bienes situados en el exterior, el contribuyente quedará exceptuado del pago del gravamen adicional, manteniéndose dicho beneficio en la medida en que esos fondos permanezcan depositados en el país o se afecten a los destinos indicados por la norma hasta el 31 de diciembre. Es decir que, una vez que se verifique el cumplimiento de los requisitos para la repatriación, **el contribuyente aplicará la alícuota sin incrementarla sobre la totalidad de sus bienes**".

ACTA N° 34 EDI CON INSTITUCIONES PROFESIONALES DEL 05.03.2020

BASE IMPONIBLE PARA LA APLICACIÓN DE LA ALICUOTA DE REPATRIACION DEL 5%

"Pregunta n° 4 Cálculo del 5%.

Se consulta si el 5% que se debe repatriar para no pagar la tasa incrementada, se calcula sobre la base del total de bienes radicados en el exterior o del total de bienes SUJETOS A IMPUESTO radicados en el exterior?

Porque puede ser muy distinta, ya que muchos sujetos tienen en el exterior bonos nacionales y provinciales que están exentos del impuesto.

Respuesta de AFIP

La suma repatriada deberá representar el 5% del total del valor de los bienes situados en el exterior (según valuación al 31 de diciembre), conforme se desprende del artículo 11 primer párrafo del Decreto N° 99/19.

En primer lugar corresponde recordar que de acuerdo con el inciso j) del artículo 19 de la ley del impuesto, se consideran situados en el país los títulos, las acciones, cuotas o participaciones sociales y otros títulos valores representativos de capital social o equivalente, emitidos por entes públicos o privados, cuando éstos tuvieran domicilio en él.

Paralelamente, el inciso f) del artículo 20 del mismo texto legal, entiende que están situados en el exterior los títulos y acciones emitidos por entidades del exterior y las cuotas o participaciones sociales, incluidas las empresas

unipersonales, y otros títulos valores representativos del capital social o equivalente de entidades constituidas o ubicadas en el exterior.

Aclarado ello, y en respuesta a la consulta, el 5% se calcula sobre el total de los bienes situados en el exterior.

Obsérvese en tal sentido, que el artículo 11 del Decreto N° 99/2019 prevé que “Quedan exceptuados del pago del gravamen al que hace referencia el artículo 9° de este decreto, los sujetos que hubieren repatriado activos financieros a la fecha señalada en el artículo anterior, que representen, por lo menos un CINCO POR CIENTO (5%) del total del valor de los bienes situados en el exterior.”.

MOMENTO DE LA REPATRIACION

“Pregunta n° 3. **Momento de la repatriación.**

Si la repatriación se hubiera realizado en cualquier momento del año 2019, ¿queda comprendida en las condiciones del Dto. 99/2019 para evitar la aplicación de la alícuota diferencial?

Motiva la consulta el hecho de que la normativa no prevé desde cuándo realizar la repatriación, sino hasta cuándo.

Respuesta de AFIP

El 5% objeto de repatriación debe surgir de la tenencia en moneda extranjera o la realización de los activos financieros situados en el exterior existentes en el patrimonio del contribuyente al 31/12/19.

De tal modo la repatriación debe operar entre el 1/1/2020 al 31/3/2020.

TITULAR DE LA CUENTA BANCARIA EN LA CUAL SE DEBE REALIZAR LA REPATRIACION

“Pregunta n° 5. **Repatriación de divisas.**

Se consulta como debe repatriarse las divisas cuando las cuentas en el exterior tienen más de un titular, ello teniendo en cuenta que el art.11 del Dto.99 (modificado por el Dto. 116/2020) exige que el depósito en la Argentina se debe hacer en una cuenta abierta a nombre del titular.

Respuesta de AFIP

Cada uno de los titulares que opte por repatriar deberá abrir la “caja de ahorros repatriación de fondos - Bienes Personales Ley 27.541.”, habilitada al único fin de acreditar los activos financieros situados en el exterior.

Las referidas cajas de ahorro se abrirán a nombre y a la orden exclusivamente del declarante, y las acreditaciones en las mismas deberán provenir únicamente

de transferencias del exterior cuyo originante y destinatario sea titular de la cuenta y declarante de la repatriación. (Cfr. Comunicación BCRA “A” 6893.)

Asimismo, la Comunicación “B” 11952 prevé la posibilidad de acreditaciones en la “Caja de ahorros repatriación de fondos - Bienes Personales Ley 27.541” de transferencias del exterior cuyo originante sea una persona jurídica en la medida en que el titular de la caja de ahorro de destino sea una persona humana con participación en el capital de la citada persona jurídica”.

REUNION ENTRE EL CPCECABA Y FUNCIONARIOS DEL MINISTERIO DE ECONOMIA Y DE LA AFIP DEL 16.01.2020

LA REPATRIACION SE DEBE REALIZAR TODOS LOS AÑOS CUANDO HAYA ACTIVOS FINANCIEROS EN EL EXTERIOR AL 31/12 DE ESE AÑO

“La repatriación es por cada ejercicio fiscal; de ahí que el artículo 10 del decreto 99/2019 señala que debe efectuarse hasta el 31/3 “...de cada año...” y el artículo 11, cuando fija la pauta del 5% lo hace mencionando que ello debe acaecer “...a la fecha señalada en el artículo anterior...”.

“El activo financiero, definido como tal por la ley, debe estar en el patrimonio al 31/12/2019, dado que esa es la fecha, por el carácter de “instantáneo” del impuesto, en que se verifica el hecho imponible.

Tratándose de una participación societaria, no debe evaluarse esta disposición en torno a su subyacente, toda vez que la ley menciona como “activo financiero” a la participación”.

DESTINO DE LOS FONDOS REPATRIADOS (ART.3)

DEBEN PERMANECER DEPOSITADOS EN UN CUENTA BANCARIA HASTA EL 31 DE DICIEMBRE

El beneficio dispuesto en el artículo 1 (APLICACIÓN DE LA ALICUOTA GENERAL) se mantendrá en la medida en que **los fondos repatriados, permanezcan depositados en una cuenta abierta a nombre de su titular (caja de ahorro, cuenta corriente, plazo fijo u otras) en entidades comprendidas en el régimen de la ley 21.526, hasta el 31 de diciembre, inclusive, del año calendario en que se hubiera verificado la repatriación o, una vez cumplida la repatriación y efectuado el mencionado depósito, esos fondos se afecten, en forma parcial o total, a cualquiera de los siguientes destinos:**

VENTA DE LOS FONDOS REPATRIADOS EN EL MULC EN EL BANCO

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

INVERSION EN FIDEICOMISOS DE INVERSION PRODUCTIVA (DEL BICE)

b. **La adquisición de certificados de participación y/o títulos de deuda de fideicomisos de inversión productiva que constituya el Banco De Inversión Y Comercio Exterior**, en carácter de fiduciario y bajo el contralor del Ministerio De Desarrollo Productivo como autoridad de aplicación, siempre que tal inversión se mantenga bajo la titularidad del contribuyente hasta el 31 de diciembre, inclusive, del año calendario en que se produjo la repatriación.

Los fondos aplicados deben provenir de la misma cuenta que recibió la transferencia original desde el exterior.

INVERSION EN FONDOS COMUNES DE INVERSION

c. **La suscripción o adquisición de cuotapartes de fondos comunes de inversión existentes o a crearse, en el marco de la Ley 24.083**, que cumplan con los requisitos exigidos por la Comisión Nacional De Valores, para dicho fin y que se mantengan bajo la titularidad del contribuyente hasta el 31 de diciembre, inclusive, del año calendario en que se produjo la repatriación.

Los fondos aplicados deben provenir de la misma cuenta que recibió la transferencia original desde el exterior.

INVERSIONES POR UN MONTO MENOR AL IMPORTE DE LOS FONDOS REPATRIADOS

Cuando los fondos que se hubieren depositado se destinaran, en forma parcial, a alguna de las operaciones (INVERSIONES) mencionadas en los incisos precedentes, **el remanente no afectado a estas últimas debe continuar depositado en las cuentas bancarias** hasta el 31 de diciembre, inclusive, del año calendario en que se produjo la repatriación.

RESULTADOS DERIVADOS DE LAS INVERSIONES

El beneficio resultará procedente (APLICACIÓN DE LA ALICUOTA GENERAL) cuando **los fondos y los resultados, derivados de las inversiones** mencionadas en el primer párrafo -obtenidos antes del 31 de diciembre, inclusive, del año calendario en que se hubiera verificado la repatriación- **se afectaran a cualquiera de los destinos mencionados** en este y en las condiciones allí establecidas, incluso, de manera indistinta y sucesiva a cualquiera de ellos.

Observación

CUENTA BANCARIA EN LA CUAL SE DEBE REALIZAR LA REPATRIACION

Tanto el **art. 3 del decreto 912/2021** como el **art. 11 del decreto 99/2019**, se refieren expresamente a “**caja de ahorro, cuenta corriente, plazo fijo u otras**”, pero el BCRA en las comunicaciones 6.893, 11.952 y 6.941 (que resultaron de aplicación con el régimen del decreto 99/2019 durante los periodos fiscales 2019

y 2020), entendió que la repatriación debía realizarse en la cuenta “**Caja de ahorro repatriación de fondos – Bienes personales ley 27.541**”

RECORDEMOS LAS RESPUESTAS QUE DIO LA AFIP EN RELACION CON EL DECRETO 99/2019 DE APLICACIÓN PARA LOS PERIODOS FISCALES 2019 Y 2020 A TRAVES DE ESPACIOS DE DIALOGO

ACTA N° 21 EDI CON CAMARAS EMPRESARIALES DEL 05.03.2020

RETIRO DE LOS IMPORTES REPATRIADOS

“3. Retiro de monto repatriado

Se entiende que ante la imposibilidad de poder tener valuados la totalidad de los activos situados en el exterior, al 31.3.2020: ¿es posible repatriar más del 5%? Una vez presentada la DDJJ del 2019, de verificarse que el total repatriado supera el 5%, por ejemplo sea del 8%, ¿es posible retirar parcialmente el depósito realizado antes del 31.3.2020 por ese excedente del 3% (siempre manteniendo el 5% o más) exigido por el Decreto 99/2019?

Respuesta de AFIP

El artículo 11 del Decreto N° 99/2019 exceptúa del pago del gravamen a los sujetos que hubieren repatriado activos financieros a la fecha señalada en el artículo anterior, que representen, por lo menos un CINCO POR CIENTO (5%) del total del valor de los bienes situados en el exterior.

El beneficio se mantendrá en la medida que esos fondos permanezcan depositados en una cuenta abierta a nombre de su titular.

*Por lo tanto, se entiende que **los fondos repatriados deberán permanecer depositados, aún cuando excedan el referido porcentaje**”.*

A MODO DE RESUMEN

Solamente se puede repatriar tenencias de moneda extranjera en el exterior, depositadas en cuentas bancarias del exterior al 31/12 de cada año.

Solamente se puede repatriar el producido de la realización de activos financieros situados en el exterior, existentes al 31/12 de cada año.

Si no hay tenencia de moneda extranjera depositada en el exterior, ni activos financieros en el exterior, al 31/12 de cada año, no hay posibilidad de aplicar la alícuota reducida.

Se debe repatriar hasta el 31/03 de cada año, como mínimo el 5% del valor total de todos los bienes del exterior al 31/12 de cada año.

El importe repatriado debe permanecer depositado en una institución financiera (ley 21.526) hasta el 31/12 de cada año.

O venderse antes del 31/12 de cada año, en el banco en el cual se realizó la repatriación en el mercado único y libre de cambios.

O realizar antes del 31/12 de cada año, las inversiones que autoriza el decreto 912/2021 (BO.31.12.2021), y mantener las inversiones hasta el 31/12 de cada año.

En función de lo normado en el art. 25 2º párrafo de la ley de impuesto sobre los bienes personales (según ley 27.667 B.O.31.12.2021), la alícuota diferencial superior puede quedar sin efecto **solamente respecto de activos financieros en el exterior**, pero no respecto de otros bienes del exterior que no sean activos financieros

A modo de ejemplo si solo tengo inmuebles en el exterior, que obviamente no son activos financieros, debo necesariamente tributar la alícuota diferencial superior

Ahora bien, para que la alícuota diferencial superior quede sin efecto se debe repatriar el producido de la realización de activos financieros situados en el exterior, en un porcentaje que fue fijado por la reglamentación en el 5% de todos los bienes del exterior (ART. 2 DEL DECRETO 912 B.O.31.12.2021)

En cuanto al MNI se establece un orden de prelación, primero se computa contra los bienes del país, y de quedar un remanente el mismo se imputa contra los bienes del exterior

Interpretación del art. 1 del decreto 912 (B.O.31.12.2021): Se podría interpretar que, existiendo moneda extranjera en el exterior, activos financieros en el exterior y activos no financieros en el exterior, la repatriación del 5% de todos los bienes del exterior, permite aplicar la alícuota reducida sobre todos los bienes del exterior y no solamente sobre los activos financieros del exterior.

Veamos un ejemplo: 10.000.000 de activos financieros en el exterior mas 5.000.000 de inmuebles en el exterior.

Repatriando el 5% de 15.000.000.

Alternativa interpretativa 1) según art. 25 2º párrafo de la ley. Pago la alícuota diferencial menor sobre los activos financieros del exterior (10.000.000) y pago la alícuota diferencial incrementada por los inmuebles del exterior (5.000.000). Aunque haya repatriado el 5% de todos los bienes del exterior.

Alternativa interpretativa 2) según art. 1 del decreto 912 (B.O.31.12.2021). Pago la alícuota diferencial menor sobre todos los bienes del exterior (15.000.000), tanto sobre los activos financieros del exterior como sobre los inmuebles del exterior. Ello debido a la repatriación del 5% de todos los bienes del exterior.

Comentario:

Respecto del régimen vigente durante los periodos fiscales 2019 y 2020 (LEY 27.541 Y DECRETO 99/2019), ocurrió lo mismo con el art. 11 del decreto 99/2019, ya que la redacción del art. 1 del decreto 912/2021 es exactamente igual que la redacción del art. 11 del decreto 99/2019.

Observación:

PAGO A CUENTA

En relación con el régimen anterior del decreto 99/2019, la AFIP dicto la R.G. 4.673, que estableció un pago a cuenta para los periodos fiscales 2019 y 2020, para quienes debían pagar la alícuota incrementada por no haber repatriado.

Respecto del régimen vigente a partir del periodo fiscal 2021 (LEY 27.667 Y DECRETO 912/2021), la AFIP no ha dictado ninguna resolución general al respecto, por lo tanto quienes no repatrien y por lo tanto deben pagar la alícuota incrementada no deben ingresar ningún pago a cuenta adicional.

BASE IMPONIBLE PARA LA APLICACION DE LA ALICUOTA GENERAL DEL IMPUESTO (ART.4)

En aquellos casos en que no corresponda el ingreso del importe de la alícuota diferencial a que hace referencia el segundo párrafo del art. 25 de la ley de Impuesto sobre los Bienes Personales, el gravamen a ingresar en los términos de su primer párrafo **deberá incluir el valor total de los bienes sujetos al impuesto, excepto los comprendidos en el artículo 25.1 (BIENES QUE TRIBUTAN A TRAVES DE RESPONSABLE SUSTITUTO – SOCIEDADES – FIDEICOMISOS).**

DEVOLUCION (ART.5)

En caso de corresponder la devolución, en los términos del tercer párrafo del art. 25 de la ley de Impuesto sobre los Bienes Personales, esta procederá hasta un monto equivalente al que exceda al incremento de la obligación que hubiera correspondido ingresar de haber tributado los activos del exterior a la escala progresiva comprendida en el primer párrafo del artículo 25 de la ley.

FACULTADES DE LA AFIP (ART.6)

Se faculta a la AFIP, para establecer la forma, el plazo y las condiciones para el ingreso y/o devolución del impuesto mencionado en el segundo y tercer párrafos, respectivamente, del art. 25 de la ley de Impuesto sobre los Bienes Personales, como así también para verificar la acreditación del ingreso al país y del

mantenimiento hasta el 31 de diciembre de conformidad con las disposiciones señaladas en los artículos 2 y 3 del presente decreto, de los fondos provenientes del exterior, su afectación a los destinos permitidos y para disponer el decaimiento de los beneficios allí establecidos, cuando en uso de sus facultades detecte el incumplimiento de las condiciones allí establecidas.

Las transferencias de moneda extranjera desde el exterior se deberán efectuar de conformidad con las normas del Banco Central De La República Argentina.

ACTUALIZACION DE LAS ESCALAS DEL IMPUESTO (ART.7)

ACTUALIZACION POR IPC DE OCTUBRE A OCTUBRE A PARTIR DEL PERIODO FISCAL 2022

La actualización de los montos indicados en el artículo 24.1 de la ley de Impuesto sobre los Bienes Personales, deberá realizarse, **a partir del período fiscal 2022**, inclusive, considerando la variación del índice allí dispuesto (IPC), operada entre los meses de octubre del año anterior al período fiscal de que se trata y octubre del período fiscal del ajuste.

=====

RECORDEMOS EL DECRETO 99/2019 (Alícuota diferencial. Repatriación períodos fiscales 2019 y 2020)

ALICUOTAS DIFERENCIALES MAYORES PARA BIENES SITUADOS EN EL EXTERIOR.

Art. 9 del decreto 99

Observación:

El decreto 99/2019 resultó de aplicación para los períodos fiscales 2019 y 2020 producto de la reforma introducida en la ley de impuesto sobre los bienes personales por la ley 27.541

Con la reforma de la ley 27.667 (B.O.31.12.2021) con vigencia a partir del período fiscal 2021, las alícuotas se incorporan en el segundo párrafo del art. 25 de la ley

Los sujetos indicados en el inciso a) del art. 17 de la ley de impuesto sobre los bienes personales (PERSONAS HUMANAS Y SUCESIONES INDIVISAS RESIDENTES EN ARGENTINA), deberán calcular el gravamen a ingresar dispuesto en el segundo párrafo del artículo 25, conforme la siguiente tabla:

Valor total de los bienes Del país y del exterior	El valor total de los bienes situados en el exterior que exceda el MNI no computado contra los bienes
------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------

		del país pagarán el %
-0-	3.000.000	0,70%
3.000.000	6.500.000	1,20%
6.500.000	18.000.000	1,80%
18.000.000	En adelante	2,25%

El miércoles 15 de enero de 2020, tuvo lugar una reunión entre el CPCECABA; y funcionarios del Ministerio de Economía y de la AFIP, donde se aclaró que para determinar la alícuota incrementada que se debe aplicar se debe tomar todos los bienes del país y todos los bienes del exterior sin restar el MNI.

Comentario:

Como se puede ver, todos los bienes situados en el país estaban gravados con una alícuota del 0,50%, del 0,75%, del 1% o del 1,25%.

Mientras que, en principio, todos los bienes situados en el exterior están gravados con una alícuota diferencial superior (0,70%, 1,20%, 1,80% o 2,25%) fijada por el poder ejecutivo

Para establecer la alícuota incrementada a aplicar, se debe tener en cuenta tanto los bienes del país como los bienes del exterior, sin restar el MNI.

Pero la alícuota incrementada solo se aplica sobre los bienes del exterior

Pudiendo restar el MNI que no se haya computado contra bienes del país

DEFINICION DE REPATRIACION DE BIENES SITUADOS EN EL EXTERIOR.

Art. 10 del decreto 99

Se entenderá por repatriación, **al ingreso al país, hasta el 31 de marzo de cada año**, inclusive, de:

POR DECRETO 330 (B.O.01.04.2020) Se prorroga **hasta el 30 de abril de 2020**, inclusive, la fecha de repatriación prevista para el período fiscal 2019, establecida en los art. 10 y 11 del decreto 99/2019.

(i) las tenencias de moneda extranjera en el exterior y,

(ii) los importes generados como resultado de la **realización de los activos financieros** pertenecientes a las personas humanas domiciliadas en el país y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo.

Comentario:

En el caso de los bienes en existencia al 31/12/2019, la repatriación debe producirse hasta el 30/04/2020.

En el caso de los bienes en existencia al 31/12/2020, la repatriación debe producirse hasta el 31/03/2021.

SUJETOS EXCEPTUADOS DE PAGAR LA ALICUOTA DIFERENCIAL INCREMENTADA POR BIENES SITUADOS EN EL EXTERIOR.

Art.11 del decreto 99

Quedan exceptuados del pago del gravamen al que hace referencia el artículo 9 de este decreto (ALICUOTA DIFERENCIAL POR BIENES SITUADOS EN EL EXTERIOR), los sujetos que **hubieren repatriado activos financieros al 31 de marzo de cada año, que representen, por lo menos un cinco por ciento (5%) del total del valor de los bienes situados en el exterior.**

POR DECRETO 330 (B.O.01.04.2020) Se prorroga **hasta el 30 de abril de 2020**, inclusive, la fecha de repatriación prevista para el período fiscal 2019, establecida en los art. 10 y 11 del decreto 99/2019.

LOS FONDOS DEBEN PERMANECER DEPOSITADOS EN BANCOS HASTA EL 31 DE DICIEMBRE (Texto s/Decreto 116 B.O.30.01.2020)

El beneficio se mantendrá en la medida que esos **fondos permanezcan depositados en una cuenta abierta a nombre de su titular (caja de ahorro, cuenta corriente, plazo fijo u otras)**, en entidades comprendidas en el régimen de la ley 21526, **hasta el 31 de diciembre**, inclusive, del año calendario en que se hubiera verificado la repatriación o, **una vez cumplida la repatriación y efectuado el mencionado depósito, esos fondos se afecten, en forma parcial o total, a cualquiera de los siguientes destinos:**

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

b) **La adquisición de certificados de participación y/o títulos de deuda de fideicomisos de inversión productiva que constituya el Banco de Inversión y Comercio Exterior**, en carácter de fiduciario y bajo el contralor del Ministerio de Desarrollo Productivo como Autoridad de Aplicación, **siempre que tal inversión se mantenga bajo la titularidad del contribuyente hasta el 31 de diciembre**, inclusive, del año calendario en que se produjo la repatriación. Los fondos aplicados deben provenir de la misma cuenta que recibió la transferencia original desde el exterior.

c) **La suscripción o adquisición de cuotapartes de fondos comunes de inversión existentes o a crearse, en el marco de la ley 24083**, que cumplan con los requisitos exigidos por la Comisión Nacional de Valores, para dicho fin y que **se mantengan bajo la titularidad del contribuyente hasta el 31 de diciembre**, inclusive, del año calendario en que se produjo la repatriación. Los fondos aplicados deben provenir de la misma cuenta que recibió la transferencia original desde el exterior.

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

LA RESOLUCION GENERAL (C.N.V.) 828 (10.03.2020), RESPECTO DE LAS INVERSIONES EN FCI, ESTABLECE QUE:

“Art. 1 - Incorporar como Sección XIII del [Capítulo III del Título XVIII de las Normas](#) (NT 2013 y mod.), el siguiente texto:

**“SECCIÓN XIII
RÉGIMEN DE REPATRIACIÓN DE ACTIVOS FINANCIEROS. LEY 27541 y
DECRETO REGLAMENTARIO 99/2019 (MODIF. POR D. 116/2020).
ASPECTOS GENERALES**

Art. 67 - A los efectos de lo dispuesto en el inciso c) del artículo 11 del decreto 99/2019 (texto modif. por D. 116/2020), los fondos provenientes de la repatriación de activos financieros situados en el exterior y depositados en cuentas habilitadas por las entidades financieras a ese único fin, podrán ser afectados total o parcialmente a la suscripción de cuotas partes de Fondos Comunes de Inversión Abiertos y/o Cerrados, de conformidad con las disposiciones establecidas en la presente Sección.

Las suscripciones que se generen con fondos provenientes de la repatriación deberán destinarse a una clase específica de cuota parte. A tal efecto, los Fondos Comunes de Inversión existentes deberán prever la emisión de dicha clase, adecuando sus Reglamentos de Gestión mediante el procedimiento contemplado en el artículo 15 de la Sección IV del Capítulo II del Título V de estas Normas.

FONDOS COMUNES DE INVERSIÓN ABIERTOS

Art. 68 - Los Fondos Comunes de Inversión Abiertos a ser constituidos bajo el presente régimen deberán invertir al menos el setenta y cinco por ciento (75%) de su haber en activos emitidos y negociados en el país, pudiendo invertir el porcentaje restante en activos emitidos y negociados en los países que revistan el carácter de “Estado Parte” del Mercosur y/o en la República de Chile, no resultando de aplicación lo dispuesto en la parte final del quinto párrafo del artículo 6 de la ley 24083, lo previsto en el artículo 11 del Capítulo II del Título V de las presentes Normas; ni lo establecido en el apartado 6.11 del Capítulo 2 de las Cláusulas Generales del Reglamento de Gestión.

Art. 69 - Las sociedades gerentes podrán encuadrar los fondos existentes bajo su administración dentro de las previsiones del presente régimen, mediante la adopción de una política de inversión específica ajustada a lo requerido en el artículo precedente, conforme el procedimiento previsto en el artículo 20 de la Sección IV del Capítulo II del Título V de estas Normas.

Las sociedades gerentes deberán adecuar las carteras de inversión respectivas en un plazo que no podrá exceder los treinta (30) días corridos

de la publicación del Acta pertinente, en cuyo lapso **no podrán realizar nuevas inversiones en el exterior**.

Transcurrido el plazo antes establecido, y no habiéndose adecuado la cartera de inversión en los términos antes descriptos, el fondo no será considerado elegible a los fines del presente régimen.

Art. 70 - Supletoriamente, respecto a las cuestiones no contempladas en esta Sección, serán de aplicación las disposiciones establecidas para los Fondos Comunes de Inversión Abiertos que se encuentran en los Capítulos I, II y III del Título V de estas Normas.

Art. 71 - En el caso que la colocación y distribución de cuotas partes sea llevada a cabo por un agente de colocación y distribución integral, el mismo deberá proceder a la apertura de una cuenta bancaria exclusiva y distinta de aquellas abiertas en interés propio o de terceros y de aquellas previstas en el artículo 26 de la Sección VI del Capítulo II del Título V de estas Normas, en entidades financieras autorizadas por el Banco Central de la República Argentina, para la percepción de los montos correspondientes a suscripciones y rescates que se encuadren bajo este régimen especial, teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 67 de la presente Sección.

FONDOS COMUNES DE INVERSIÓN CERRADOS

Art. 72 - Los Fondos Comunes de Inversión Cerrados existentes o a crearse, deberán invertir exclusivamente en forma directa y/o indirecta en activos situados, constituidos, originados, emitidos y/o radicados en el país, no resultando de aplicación lo dispuesto en la parte final del quinto párrafo del artículo 6 de la ley 24083 así como tampoco la excepción dispuesta en el párrafo 3 del artículo 31 de la Sección VII del Capítulo II de estas Normas”.

CASOS EN LOS QUE NO CORRESPONDE PAGAR LA ALICUOTA DIFERENCIAL POR BIENES SITUADOS EN EL EXTERIOR

Art. 11 cuarto párrafo del decreto 99

En aquellos casos en que no corresponda el ingreso del importe de la alícuota diferencial a que hace referencia el segundo párrafo del art. 25 de la ley, el gravamen a ingresar en los términos de su primer párrafo deberá incluir el valor total de los bienes sujetos al impuesto, excepto los comprendidos en el artículo 25.1 de la ley (RESPONSABLE SUSTITUTO).

ACLARACION DECRETO 330 (B.O.01.04.2020)

“El beneficio previsto en este artículo resultará procedente cuando los fondos y los resultados, derivados de las inversiones mencionadas en el segundo párrafo -obtenidos antes del 31 de diciembre, inclusive, del año calendario en que se hubiera verificado la repatriación- se afectaran a cualquiera de los destinos mencionados en este y en las condiciones allí establecidas, incluso, de manera indistinta y sucesiva a cualquiera de ellos”.

CASOS EN QUE CORRESPONDE LA DEVOLUCION DE LA ALICUOTA DIFERENCIAL PAGADA

Art. 11 quinto párrafo del decreto 99

En caso de corresponder la devolución, esta procederá hasta un monto equivalente al que exceda al incremento de la obligación que hubiera correspondido ingresar de haber tributado los activos del exterior a la escala progresiva comprendida en el primer párrafo del art. 25 de la ley de impuesto sobre los bienes personales.

El miércoles 15 de enero de 2020, tuvo lugar una reunión entre el CPCECABA; y funcionarios del Ministerio de Economía y de la AFIP, donde se aclaró que:

“La repatriación es por cada ejercicio fiscal; de ahí que el artículo 10 del decreto 99/2019 señala que debe efectuarse hasta el 31/3 “...de cada año...” y el artículo 11, cuando fija la pauta del 5% lo hace mencionando que ello debe acaecer “...a la fecha señalada en el artículo anterior...”.

*“**El activo financiero**, definido como tal por la ley, **debe estar en el patrimonio al 31/12/2019**, dado que esa es la fecha, por el carácter de “instantáneo” del impuesto, en que se verifica el hecho imponible.*

Tratándose de una participación societaria, no debe evaluarse esta disposición en torno a su subyacente, toda vez que la ley menciona como “activo financiero” a la participación”.

ACTA N° 34 EDI CON INSTITUCIONES PROFESIONALES DEL 05.03.2020

Aclaraciones de la AFIP, en relación con la **devolución de la alícuota incrementada**. El **jueves 5 de marzo de 2020**, tuvo lugar la reunión de Espacios de Dialogo Institucional, entre la AFIP y las Instituciones Profesionales (ACTA N° 34), donde se aclaró en la pregunta n° 2 que:

*“Pregunta N° 2 **Bienes situados en el exterior. Repatriación.***

*Como las normas mencionadas, al referirse al beneficio de la disminución de alícuota hacen referencia al término “**devolución**”, podrían plantearse distintas interpretaciones en relación al momento en que corresponde hacer uso del beneficio, las que podemos resumir de la siguiente manera:*

a) Pagar el impuesto aplicando las alícuotas incrementadas, para luego una vez que se verifique la condición de mantener los fondos depositados en las condiciones antes mencionadas se pueda solicitar la devolución, situación que no nos parece lógica;

b) Aplicar el beneficio al momento del vencimiento general para la presentación de la declaración jurada y el pago, quedando sujeto a condición solo el mantenimiento del depósito en las condiciones dispuestas.

Entendemos que según lo dispuesto por la norma reglamentaria en su artículo 11, quienes hayan cumplido con la repatriación de por lo menos el 5% del valor total de sus bienes en exterior, queda exceptuados del pago del gravamen adicional. Lo cual es consistente con el objetivo perseguido por la Ley 27.541.

¿Se comparte el criterio?

Respuesta de AFIP

Se comparte el criterio sentado en la segunda opción.

Conforme lo establecido en el artículo 11 del Decreto N° 99/2019, una vez que se verifique que la repatriación se realizó antes del 31 de marzo inclusive y que representa al menos un 5% del total del valor de los bienes situados en el exterior, el contribuyente quedará exceptuado del pago del gravamen adicional, manteniéndose dicho beneficio en la medida en que esos fondos permanezcan depositados en el país o se afecten a los destinos indicados por la norma hasta el 31 de diciembre”.

Comentario:

Solamente se puede repatriar tenencias de moneda extranjera en el exterior, depositadas en cuentas al 31.12.2019, o al 31.12.2020 según el período de que se trate.

Solamente se puede repatriar el producido de la realización de activos financieros situados en el exterior, existentes al 31.12.2019, o al 31.12.2020 según el período de que se trate.

Si no hay tenencia de moneda extranjera depositada en el exterior, ni activos financieros en el exterior, al 31.12.2019, o al 31.12.2020 según el período de que se trate, no hay posibilidad de aplicar la alícuota reducida.

Se debe repatriar hasta el 30/04/2020 o hasta el 31/03/2021, como mínimo el 5% del valor total de todos los bienes del exterior al 31/12/2019, o al 31/12/2020 según el período de que se trate.

El importe repatriado debe permanecer depositado en una institución financiera (ley 21.526) hasta el 31/12/2020, o hasta el 31/12/2021, según el período de que se trate, a nombre del titular.

O venderse antes del 31/12/2020, o del 31/12/2021 según el período de que se trate, en el mercado único y libre de cambios.

O realizar antes del 31.12.2020, o del 31/12/2021, según el período de que se trate, las inversiones que autoriza el decreto 116 (se modifica el 2º párrafo del art. 11 del decreto 99), y mantener las inversiones hasta el 31/12/2020, o hasta el 31/12/2021 según el período de que se trate.

En función de lo normado en el art. 25 2º párrafo de la ley de impuesto sobre los bienes personales (según ley 27.541), la alícuota diferencial superior puede quedar sin efecto **solamente respecto de activos financieros en el exterior**, pero no respecto de otros bienes del exterior que no sean activos financieros

A modo de ejemplo si solo tengo inmuebles en el exterior, que obviamente no son activos financieros, debo necesariamente tributar la alícuota diferencial superior

Ahora bien, para que la alícuota diferencial superior quede sin efecto se debe repatriar el producido de la realización de activos financieros situados en el exterior, en un porcentaje que fue fijado por la reglamentación en el 5% de todos los bienes del exterior

En cuanto al MNI se establece un orden de prelación, primero se computa contra los bienes del país, y de quedar un remanente el mismo se imputa contra los bienes del exterior

Posible interpretación del art. 11 del decreto 99: Se podría interpretar que, existiendo moneda extranjera en el exterior, y activos financieros en el exterior, la repatriación del 5% de todos los bienes del exterior, permite aplicar la alícuota reducida sobre todos los bienes del exterior y no solamente sobre los activos financieros del exterior.

Veamos un ejemplo: 10.000.000 de activos financieros en el exterior mas 5.000.000 de inmuebles en el exterior.

Repatriando el 5% de 15.000.000.

Alternativa interpretativa 1) según art. 25 2º párrafo de la ley. Pago la alícuota diferencial menor sobre los activos financieros del exterior (10.000.000) y pago la alícuota diferencial incrementada por los inmuebles del exterior (5.000.000). Aunque haya repatriado el 5% de todos los bienes del exterior.

Alternativa interpretativa 2) según art. 11 del decreto 99. Pago la alícuota diferencial menor sobre todos los bienes del exterior (15.000.000), tanto sobre los activos financieros del exterior como sobre los inmuebles del exterior. Ello debido a la repatriación del 5% de todos los bienes del exterior.

COMUNICACIÓN “A” 6.893 BCRA B.O.12.02.2020

Comunicación “A” 6.893 BCRA (07.02.2020) “Caja de ahorro repatriación de fondos – Bienes personales ley 27.541”

“- Disponer que –conforme a lo establecido en la Ley 27.541 y sus decretos reglamentarios– el monto proveniente de la repatriación de activos financieros situados en el exterior deberá ser acreditado en cuentas que las entidades financieras habiliten a ese único fin denominadas “Caja de ahorros repatriación de fondos - Bienes Personales Ley 27.541”.

*Esas cuentas se abrirán a nombre y a la orden exclusivamente del declarante, manteniéndose en la moneda extranjera en la que se efectivice la repatriación de los fondos. Las acreditaciones en dicha moneda – admitiéndose más de un crédito por dicho concepto– **deberán provenir únicamente de transferencias del exterior** cuyo originante y destinatario sea titular de la cuenta y declarante de la repatriación.*

A los fines de acreditar el cumplimiento de la aplicación de los fondos al destino señalado, las entidades deberán conservar en el legajo de esta cuenta una copia de la documentación de la transferencia efectuada.

Las entidades financieras deberán informar a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) –conforme el procedimiento y pautas que establezca el citado organismo– los débitos que se efectúen en esas cuentas, sin interrumpir el cómputo de los plazos que la AFIP establezca en el caso de la constitución o renovación de plazos fijos con fondos acreditados en estas cajas de ahorro.”

“1.19. Imposiciones en certificados de depósitos a plazo fijo provenientes de acreditaciones en caja de ahorros repatriación de fondos - Bienes Personales Ley 27.541.

*Los montos provenientes de acreditaciones en esas cajas de ahorro **podrán ser aplicados a la constitución de depósitos a plazo fijo, en la moneda extranjera** de que se trate esa acreditación y cuyo titular debe ser el titular de la mencionada caja de ahorro.*

A los fines de cumplir con el deber de informar a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), las entidades financieras deberán llevar el control de permanencia de las imposiciones –conforme al procedimiento y pautas que establezca el citado organismo– desde las fechas y por los montos originalmente depositados al momento de la repatriación de fondos, sin interrumpir el cómputo de los plazos en los casos de constitución de plazos fijos con fondos acreditados en “Caja de ahorros repatriación de fondos - Bienes Personales Ley 27.541”, renovaciones de estos plazos fijos a su vencimiento o depósitos en esas cuentas provenientes del cobro de los citados plazos fijos”.

COMUNICACIÓN “B” 11.952 BCRA B.O.19.02.2020

Comunicación “B” 11.952 BCRA (14.02.2020) “Caja de ahorro repatriación de fondos – Bienes personales ley 27.541”

*Por otro lado, les **aclaremos que en el caso de activos financieros repatriados del exterior en el marco de la Ley 27.541 –y sus decretos reglamentarios– con anterioridad a la vigencia de la Comunicación “A” 6893, que hayan sido depositados en cajas de ahorros en moneda extranjera – y eventualmente aplicados a la constitución o renovación de plazos fijos–, las entidades financieras deberán –a solicitud del declarante– considerarlo encuadrado en el citado marco, abrirle la “Caja de ahorros repatriación de fondos - Bienes Personales Ley 27.541” y trasladarle allí los fondos pertinentes.***

Comunicación “A” 6.941 BCRA (19.03.2020) “Caja de ahorro repatriación de fondos – Bienes personales ley 27.541”

“-Sustituir el punto 4.19. de las normas sobre “Depósitos de ahorro, cuenta sueldo y especiales” por lo siguiente:

“4.19. Caja de ahorros repatriación de fondos - Bienes Personales Ley 27541.

4.19.1. Apertura y titulares.

El monto proveniente de la repatriación de las tenencias de moneda extranjera y/o el resultado de la realización de los activos financieros situados en el exterior deberá ser acreditado en estas cuentas, las que -a solicitud del declarante- deberán ser abiertas a ese único fin por las entidades financieras que habiliten a sus clientes a operar con cajeros automáticos -propios o ajenos-.

*Estas cajas de ahorro se abrirán a nombre y a la orden exclusivamente del declarante, **manteniéndose en la moneda extranjera en la que se efectivice la repatriación de los fondos.***

Se admitirá la incorporación de cotitulares siempre que reúnan la condición de declarante y cotitular de la correspondiente cuenta de la cual se transfieren los fondos del exterior.

4.19.2. Acreditaciones.

Las acreditaciones se realizarán en la moneda en la que se efectivice la repatriación de los fondos y deberán provenir únicamente de transferencias del exterior cuyo(s) originante(s) y destinatario(s) sea(n) titular(es) de la cuenta y declarante(s) de la repatriación. Se admitirá más de una acreditación por dicho concepto.

Se admitirán las acreditaciones que provengan de transferencias del exterior originadas en cuentas de entes constituidos en el exterior, que hayan sido declaradas ante la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) por el titular de la cuenta de destino bajo su CUIT personal, en el marco del artículo 39 de la ley 27260.

Las entidades deberán conservar en el legajo de esta cuenta una copia de la documentación de las transferencias efectuadas.

4.19.3. Movimientos de fondos.

Las entidades financieras deberán informar a la AFIP -conforme al procedimiento y pautas que determine el citado Organismo- los débitos y créditos que se efectúen en estas cuentas, sin interrumpir el cómputo de los plazos que

la AFIP establezca cuando los fondos depositados se destinen a la constitución o renovación de plazos fijos o a la inversión en los destinos previstos en los incisos b) o c) del artículo 11 del decreto reglamentario 99/2019 -y modif.-, en las condiciones establecidas por el citado decreto -y sus modif.-.

4.19.4. Otras disposiciones.

Los fondos repatriados del exterior en el marco de la ley 27541 -y sus decretos reglamentarios- con anterioridad al 8/2/2020 que hayan sido depositados en cajas de ahorros en moneda extranjera -y eventualmente aplicados a la constitución o renovación de plazos fijos-, serán considerados encuadrados a solicitud del declarante en el marco de estas disposiciones.

En estos casos, las entidades financieras deberán proceder a la apertura de una “Caja de ahorros repatriación de fondos -Bienes Personales Ley 27541” y transferir allí los fondos pertinentes.

4.19.5. En cuanto no se encuentre previsto y en la medida en que no se opongan a las presentes normas, serán de aplicación las disposiciones establecidas para los depósitos en caja de ahorros.”

Asimismo, se señala que, en virtud de la presente medida, **se deja sin efecto la aclaración contenida en el primer párrafo de la Comunicación “B” 11952.**

Finalmente, les hacemos llegar las hojas que, en reemplazo de las oportunamente provistas, corresponde incorporar en las normas sobre “Depósitos de ahorro, cuenta sueldo y especiales”. En tal sentido, se recuerda que en la página de esta Institución www.bcra.gob.ar, accediendo a “Sistema Financiero - MARCO LEGAL Y NORMATIVO - Ordenamientos y resúmenes - Textos ordenados de normativa general”, se encontrarán las modificaciones realizadas con textos resaltados en caracteres especiales (tachado y negrita”).

COMUNICACIÓN “C” 87.330 BCRA DEL 26.05.2020

Comunicación “C” 87.330 BCRA (26.05.2020) “Repatriación. Impuesto sobre los Bienes personales ley 27.541”

“Nos dirigimos a Uds. con relación a las cuentas del asunto, a los efectos de recordarles que **deberán informar a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP)**, conforme al procedimiento y pautas que determine el citado organismo, **los débitos y créditos que se efectúen en estas cuentas**, sin interrumpir el cómputo de los plazos que la AFIP establezca cuando los fondos depositados se destinen a la constitución o renovación de plazos fijos o a la inversión en los destinos previstos en los incisos b) o c) del artículo 11 del Decreto Reglamentario Nº 99/2019 –y modificatorios–, en las condiciones establecidas por el citado decreto –y sus modificatorios–.

En ese sentido, les aclaramos que, de acuerdo con lo indicado por dicho Organismo, el contribuyente podrá optar por alguno de los destinos admitidos, deshacerse de esa inversión inicial y realizar con posterioridad una nueva

inversión dentro de las habilitadas, sin que ello implique la pérdida del beneficio de quedar exceptuados de la incidencia de la alícuota diferencial incrementada respecto de los bienes del exterior, en el Impuesto sobre los bienes personales”.

FORMALIDADES PARA EL INGRESO DE LA ALICUOTA DIFERENCIAL Y PARA LA DEVOLUCION DE LA MISMA.

Art. 12 decreto 99 (s/texto decreto 106 (B.O.30.01.2020))

Se faculta a la AFIP, para establecer la forma, el plazo y las condiciones para el ingreso y/o devolución del impuesto mencionado en el presente decreto, como así también para verificar la acreditación del ingreso al país y del mantenimiento hasta el 31 de diciembre de conformidad con las disposiciones señaladas en el artículo 11, de los fondos provenientes del exterior, su afectación a los destinos permitidos en el mismo artículo y para disponer el decaimiento de los beneficios allí establecidos, cuando en uso de sus facultades detecte el incumplimiento de las condiciones establecidas en la presente norma.

Las transferencias de moneda extranjera desde el exterior se deberán efectuar de conformidad con las normas del Banco Central de la República Argentina.

R.G. 4.673 (B.O.07.02.2020)

PAGO A CUENTA POR LA TENENCIA DE BIENES EN EL EXTERIOR R.G. 4.673 (B.O.07.02.2020) PRORROGA POR R.G. 4.691 (B.O.02.04.2020)

PAGO A CUENTA (ART. R.G.4.673)

PERIODO FISCALES 2019 Y 2020

Art. 1 de la R.G. 4.673

Se establece un pago a cuenta del impuesto sobre los bienes personales correspondiente a los **períodos fiscales 2019 y 2020**, que deberán ingresar las personas humanas y las sucesiones indivisas comprendidas en el art. 17 inciso a) de la ley de impuesto sobre los bienes personales (RESIDENTES), **que posean en los períodos fiscales 2018 y 2019, respectivamente, bienes en el exterior sujetos a impuesto.**

MONTO DEL PAGO A CUENTA

Art. 2 de la R.G. 4.673

El monto del pago a cuenta, se determinará sobre la base de los bienes en el exterior sujetos a impuesto en el período anterior, aplicando al **“Total de bienes en el exterior sujetos a impuesto”** declarado en los **períodos fiscales 2018 y 2019**, respectivamente, **la alícuota que surge de la siguiente tabla:**

Total de bienes sujetos a impuesto		El pago a cuenta se determinará aplicando sobre el “Total bienes en el exterior sujetos a impuesto” el %
Más de \$	a \$	
0	3.000.000, inclusive	0,10%
3.000.000	6.500.000, inclusive	0,22%
6.500.000	18.000.000, inclusive	0,40%
18.000.000	En adelante	0,50%

El monto del pago a cuenta **podrá ser consultado en el sistema “Cuentas Tributarias”** en las siguientes fechas:

- Período fiscal 2019: a partir del 4/3/2020.
- Período fiscal 2020: a partir de la presentación de la declaración jurada del período fiscal 2019.

FORMA DE INGRESO DEL PAGO A CUENTA

Art. 3 de la R.G. 4.673

El pago a cuenta deberá ingresarse mediante la “Billetera Electrónica AFIP” creada por la R.G. 4.335 o el procedimiento de **transferencia electrónica de fondos** establecido por la R.G. 1.778, a cuyo efecto **deberá generarse el correspondiente Volante Electrónico de Pago (VEP)**, utilizando los códigos que se indican a continuación:

Impuesto	Concepto	Subconcepto	Período	Cuota
180 Imp s/Bs Pers.	183 Pago a cta.	183 Pago a cta.	2019	1
180 Imp s/Bs Pers.	183 Pago a cta.	183 Pago a cta.	2020	1

Vencimiento para el ingreso del pago a cuenta:

- a) **Período fiscal 2019:** a partir del 4 de marzo de 2020 y hasta el 1 de abril de 2020. PRORROGA HASTA AL 06 DE MAYO DE 2020 POR R.G. 4691 (B.O.02.04.2020)
- b) **Período fiscal 2020:** a partir del 1 de febrero de 2021 y hasta el 5 de abril de 2021.

EXIMICION DEL INGRESO DEL PAGO A CUENTA

Art. 4 de la R.G. 4.673

Se podrá solicitar la eximición del pago a cuenta en los siguientes casos:

a) **Cuando se hubiera ejercido la opción de repatriación de activos financieros del exterior** en los términos establecidos por los art. 10 y 11 del decreto 99 (modificado por el decreto 116).

b) **Declaren que no son titulares de bienes sujetos a impuesto en el exterior al 31/12/2019** o al 31/12/2020, según el período de que se trate.

S/R.G.4.931 (B.O.11.02.2021) (Se incorpora en inciso c) en la R.G. 4.673)

c) Cuando la suma de los anticipos de la RG 2.151, y del pago a cuenta de la R.G.4.673, **den como resultado un importe superior al impuesto determinado estimado para el período fiscal 2020.**

Dichos cálculos se efectuarán en papeles de trabajo que deberán conservarse en archivo a disposición de este Organismo.”

El inciso c) resulta de aplicación para el período fiscal 2020”.

A los fines de realizar la solicitud de eximición, los responsables deberán observar el siguiente procedimiento:

1. Ingresar a la página “web” de la AFIP con Clave Fiscal, con nivel de seguridad 3, **al sistema “Cuentas Tributarias”.**

2. **Seleccionar la transacción informática denominada “Eximición pago a cuenta”** e indicar, con carácter de declaración jurada en los términos del artículo 28 del decreto reglamentario de la ley 11683, el encuadre en alguno de los supuestos mencionados en el primer párrafo.

El sistema emitirá un comprobante como acuse de recibo del ejercicio de la opción.

Vencimiento para presentar la solicitud de eximición del pago a cuenta:

- **Período fiscal 2019:** a partir del 4/3/2020 y hasta el 1/4/2020. PRORROGA HASTA AL 06 DE MAYO DE 2020 POR R.G. 4691 (B.O.02.04.2020)

- **Período fiscal 2020:** a partir del 1/2/2021 y hasta el 5/4/2021.

EL PAGO A CUENTA NO SE PUEDE PAGAR POR COMPENSACION

Art. 5 de la R.G. 4.673

A los efectos de la cancelación del pago a cuenta, **no resultará de aplicación el mecanismo de compensación** previsto en el art. 1 de la R.G. 1.658.

PRESENTACION DE LA DDJJ DEL IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES. IMPROCEDENCIA DE LA EXIMICION DEL PAGO A CUENTA

Art. 6 de la R.G. 4.673

Cuando en la declaración jurada del período fiscal correspondiente, presentada por el sujeto que hubiera formulado la solicitud de eximición del pago a cuenta, surja que la opción de eximición del pago a cuenta resulta improcedente, deberán ingresarse los intereses resarcitorios previstos en el art. 37 de la ley 11.683, calculados sobre el monto del pago a cuenta que hubiera correspondido ingresar, desde la fecha de vencimiento fijada en el artículo 3.

CARÁCTER DE IMPUESTO INGRESADO

Art. 7 de la R.G. 4.673

El importe del pago a cuenta tendrá, para los responsables inscriptos en el impuesto sobre los bienes personales, el carácter de impuesto ingresado y en tal concepto será computado en la declaración jurada de los períodos fiscales 2019 o 2020, según corresponda.

=====

Capítulo 6 Responsable sustituto. Sociedades y Fideicomisos

Responsable sustituto. Sociedades

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

Reintegro del impuesto pagado por la sociedad

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

Diferencia entre al activo y pasivo

Aportes de capital

Fecha de cierre de ejercicio distinta al 31 de diciembre

Aumentos de capital

Disminuciones de capital

Derecho a reintegro por parte del responsable sustituto

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

Dictamen (DAT) 2/2004 de fecha 08.01.2004.

Dictamen (DAT) 63/2002 de fecha 28.06.2002.

Dictamen (DAL) 131/2001 de fecha 07.12.2001.

Tratamiento de las SAS

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

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

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

Dictamen (PTN) 170/2006 de fecha 30.06.2006.

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

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

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

Responsable sustituto. Fideicomisos

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

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

Presunción que no admite prueba en contrario

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

Art. 14 bis de la Constitución Nacional

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

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

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

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

Banco de la Provincia de Buenos Aires CSJN del 15.03.1940

Dictamen (DATyJ) 10/1981 DEL 02.07.1981

Responsable sustituto compensación

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

Jurisprudencia sobre compensación

Rectificaciones Rivadavia SA CSJN del 12.07.11.

Cresud SA CNACAF Sala III del 04.10.2018.

Cresud SA CNACAF Sala III del 16.04.2019.

IRSA CNACAF Sala V del 08.08.2018.

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

Avenida Compras SA CAACAF Sala IV del 08.02.2022

=====

RESPONSABLES SUSTITUTOS. SOCIEDADES Y FIDEICOMISOS

Art. 25.1 de la ley de impuesto sobre los bienes personales

RESPONSABLES SUSTITUTOS ART. 25.1 SOCIEDADES (LEY 19.550)

Art. 25.1 primer párrafo de la ley

El gravamen correspondiente a las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la ley general de sociedades ley 19550, cuyos titulares sean **personas humanas y/o sucesiones indivisas domiciliadas en el país o en el exterior, y/o sociedades y/o cualquier otra persona jurídica, domiciliada en el exterior**, será liquidado o ingresado por las sociedades regidas por la ley 19.550 y **la alícuota a aplicar será de cincuenta centésimos por ciento (0,50%)** sobre el valor determinado de acuerdo con lo establecido por el inciso h) del artículo 22 de la ley de impuesto sobre los bienes personales.

El impuesto así ingresado tendrá el carácter de pago único y definitivo.

A simple modo de ejemplo:

Si el accionista de una SA argentina es una persona humana (del país o del exterior) la SA debe ingresar el impuesto como responsable sustituto.

Si el accionista de una SA argentina es una persona jurídica del país la SA no debe ingresar el impuesto como responsable sustituto.

Si el accionista de una SA argentina es una persona jurídica del exterior la SA debe ingresar el impuesto como responsable sustituto (presunción que no admite prueba en contrario).

Observación:

El responsable sustituto reemplaza al contribuyente de derecho en la relación jurídica tributaria.

El hecho imponible instantáneo se produce en cabeza del accionista al 31/12, pero el impuesto debe ser ingresado por la sociedad.

ACCIONISTAS O SOCIOS DEL EXTERIOR. PRESUNCION QUE NO ADMITE PRUEBA EN CONTRARIO

Art. 25.1 segundo párrafo de la ley

Se presume sin admitir prueba en contrario, que las acciones y/o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la ley 19550, cuyos titulares sean sociedades, cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, empresas, establecimientos estables, patrimonios de afectación o explotaciones, domiciliados, radicados o ubicados en el exterior, **pertenecen de manera**

indirecta a personas físicas domiciliadas en el exterior o a sucesiones indivisas radicadas en el exterior.

REINTEGRO DEL IMPUESTO PAGADO POR LA SOCIEDAD

Art. 25.1 tercer párrafo de la ley

Las sociedades responsables del ingreso del gravamen tendrán derecho a reintegrarse el importe abonado, incluso reteniendo y/o ejecutando directamente los bienes que dieron origen al pago.

EL IMPUESTO SERA DETERMINADO POR LAS SOCIEDADES EN SU CARÁCTER DE RESPONSABLES SUSTITUTOS

Art. 20.2 primer párrafo del D.R. de la ley de impuestos sobre los bienes personales

El impuesto establecido en el artículo 25.1 de la ley, **será liquidado e ingresado con carácter de pago único y definitivo por las sociedades** comprendidas en la ley 19550, incluidos los establecimientos estables pertenecientes a las sociedades extranjeras mencionadas en el artículo 118 de esta última ley, las sociedades de hecho y las sociedades irregulares.

DIFERENCIA ENTRE EL ACTIVO Y EL PASIVO

Art. 20.2 segundo párrafo del D.R. de la ley de impuestos sobre los bienes personales

El impuesto se liquidará considerando el importe que surja de **la diferencia entre el activo y el pasivo de la sociedad correspondiente al 31 de diciembre** del año respectivo, y aplicando la alícuota del CERO CON CINCUENTA POR CIENTO (0,50%) sobre el monto resultante atribuible a las acciones y participaciones cuyos titulares sean personas físicas o sucesiones indivisas domiciliadas o radicadas en el país o en el extranjero y/o sociedades o cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, ente o patrimonio de afectación, domiciliado, radicado o ubicado en el exterior.

APORTES DE CAPITAL

Art. 20.2 tercer párrafo del D.R. de la ley de impuestos sobre los bienes personales

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

comprendidas en la liquidación del gravamen prevista en el artículo 25.1 de la ley.

FECHA DE CIERRE DE EJERCICIO DISTINTA AL 31/12

Art. 20.2 cuarto párrafo del D.R. de la ley de impuestos sobre los bienes personales

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

AUMENTOS DE CAPITAL

Art. 20.2 quinto párrafo del D.R. de la ley de impuestos sobre los bienes personales

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

Art. 20.2 sexto párrafo del D.R. de la ley de impuestos sobre los bienes personales

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

DISMINUCIONES DE CAPITAL

Art. 20.2 séptimo párrafo del D.R. de la ley de impuestos sobre los bienes personales

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

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

cualquiera fuera el ejercicio comercial de la sociedad en el que se hubieran generado las utilidades distribuidas.

Art. 20.2 octavo párrafo del D.R. de la ley de impuestos sobre los bienes personales

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

DERECHO A REINTEGRO POR PARTE DEL RESPONSABLE SUSTITUTO

Art. 20.3 del D.R. de la ley de impuestos sobre los bienes personales

A los fines de ejercer el derecho al reintegro del importe abonado, previsto en el último párrafo del artículo 25.1 de la ley (HOY ART. 25.1 TERCER PARRAFO), las sociedades responsables del ingreso del gravamen deberán considerar la situación particular de cada uno de los titulares de las acciones o participaciones que resultaron comprendidas en la liquidación del impuesto a los efectos de determinar la proporción del mismo que corresponda atribuirles al 31 de diciembre del año respectivo, debiendo tenerse en cuenta, para estos casos, los saldos deudores o acreedores de las cuentas particulares de los socios, los aportes de capital y cualquier otra circunstancia que permita determinar en forma precisa el porcentaje real de las participaciones.

TRATAMIENTO DE LA SOCIEDADES DE HECHO Y DE LAS SOCIEDADES SIMPLES O RESIDUALES

Hasta la reforma de la ley 19.550 por imperio de la ley 26.994. (ANTES DEL 01.08.2015).

Art. 21 LSC, Código de Comercio art. 8 inciso 5), Código de Comercio art. 452 inciso 3)

Dictamen (DAT) 2/2004 de fecha 08.01.2004.

Dictamen (DAT) 63/2002 de fecha 28.06.2002.

Dictamen (DAL) 131/2001 de fecha 07.12.2001.

Las S.H. con actividad agropecuaria no deben actuar como responsables sustitutos. (porque no desarrollan actividad comercial, desarrollan actividad civil)

Luego de la reforma de la ley 19.550 por imperio de la ley 26.994. (A PARTIR DEL 01.08.2015).

A partir de la reforma de la ley 19.550 (ley 26.994), todas las sociedades simples o residuales debe actuar como responsables sustitutos.

TRATAMIENTO DE LAS SAS

ACTA N° 36 EDI CON INSTITUCIONES PROFESIONALES DEL 27.08.2020

Las SAS debe actuar como responsable sustituto en los términos del art. 25.1 de la ley de impuesto sobre los bienes personales.

“6. Impuesto sobre los Bienes Personales - Acciones y Participaciones Societarias – SAS

El artículo incorporado a continuación del 25 de la Ley de Bienes Personales establece que “el gravamen correspondiente a las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la Ley General de Sociedades Ley 19.550, t.o. 1984 y sus modificaciones, cuyos titulares sean personas humanas y/o sucesiones indivisas domiciliadas en el país o en el exterior, y/o sociedades y/o cualquier otra persona jurídica, domiciliada en el exterior, será liquidado o ingresado por las sociedades regidas por esa ley y la alícuota a aplicar será de cincuenta centésimos por ciento (0,50%) sobre el valor determinado de acuerdo con lo establecido por el inciso h) del artículo 22 de la presente norma....”

Las Sociedades por acciones simplificadas (SAS) fueron creadas por la Ley 27.349. Se consulta si las mismas ¿deben considerarse alcanzadas por las disposiciones de la responsabilidad sustituta, o si por el contrario los socios deben incluir como gravadas en su DDJJ personal, su participación en dichas sociedades?

Respuesta de AFIP

Mediante la Ley N° 27349 se crearon las sociedades por acciones simplificadas y reguló determinados aspectos referidos a la constitución y funcionamiento de las mismas que el legislador consideró pertinente. En tal sentido, en el marco de dicho plexo legal **se previó puntualmente que todas aquellas cuestiones que involucren a dichas sociedades y que no se encuentren dentro de la regulación específica dispuesta por aquélla, se regirán por la Ley N° 19.550** –Ley de Sociedades Comerciales-.

En efecto, el artículo 33 de la norma legal en trato crea “...la sociedad por acciones simplificada, identificada en adelante como SAS, como un nuevo tipo societario, con el alcance y las características previstas en esta ley. Supletoriamente, serán de aplicación las disposiciones de la Ley General de Sociedades, 19.550, t. o. 1984, en cuanto se concilien con las de esta ley”.

Como puede observarse la Ley N° 27.349, prevé que las SAS no sólo se rigen por su ley especial de creación –en aquellos aspectos específicos

previstos por el legislador- sino también por la Ley N° 19.550, la cual rige, con carácter residual, en todos los aspectos no alcanzados por aquella.

*Así pues, se interpreta que sin perjuicio de que las SAS se encuentren reguladas por los términos de la Ley N° 27349, **las mismas revisten asimismo el carácter de sociedades regidas por la Ley N° 19.550.***

*De este modo, puede apreciarse que **las SAS quedan alcanzadas por el régimen de responsabilidad** sustitutiva previsto en el artículo sin número incorporado a continuación del artículo 25 de la Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales, atento a que el mismo alcanza a las sociedades "regidas por la Ley General de Sociedades Ley 19.550, t.o.1984 y sus modificaciones".*

TRATAMIENTO DE ACCIONISTAS O SOCIOS RESIDENTE EN PAISES QUE FIRMARON EL TRATADO DE MONTEVIDEO (ALADI)

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

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

Dictamen (PTN) 170/2006 de fecha 30.06.2006. (a favor del fisco).

"Losa Ladrillos Olavarría S.A." de la sala "A" del T.F.N. de fecha 08.08.2011 (**a favor del contribuyente**).

"Losa Ladrillos Olavarría S.A." de la sala V de la C.N.A.C.A.F. de fecha 06.12.2012 (**a favor del fisco**).

"Losa Ladrillos Olavarría S.A." de la C.S.J.N. de fecha 04.02.2014 (**p/280**)

Por lo tanto, las sociedades argentinas deben actuar como responsable sustituto de sus accionistas sociedades del exterior residentes en los países miembros de la ALADI. (ARGENTINA, BOLIVIA, BRASIL, COLOMBIA, CHILE, ECUADOR, MEXICO, PARAGUAY, PERU, URUGUAY Y VENEZUELA)

RESPONSABLES SUSTITUTOS. FIDEICOMISOS

Art. 25.1 cuarto párrafo de la ley

Tratándose de fideicomisos no mencionados en el inciso i) del artículo 22 de ley (FIDEICOMISOS NO FINANCIEROS) excepto cuando, el fiduciante sea el Estado Nacional, Provincial, Municipal o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires o aquellos se encuentren destinados al desarrollo de obras de infraestructura que constituyan un objetivo prioritario y de interés del Estado Nacional,

El gravamen será liquidado e ingresado por quienes asuman la calidad de fiduciarios, aplicando la alícuota (0,50%) **sobre el valor de los bienes que integren el fideicomiso al 31 de diciembre de cada año**, determinado de acuerdo con lo establecido en el inciso k) del artículo 22 de la presente ley.

El impuesto así ingresado tendrá el carácter de pago único y definitivo.

En caso de que el Estado Nacional, Provincial, Municipal o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires comparta la calidad de fiduciante con otros sujetos, el gravamen se determinará sobre la participación de estos últimos, excepto en los fideicomisos que desarrollen las obras de infraestructura a que se refiere el presente párrafo.

Observación

Por lo tanto cuando el fiduciante es una persona jurídica, el fideicomiso debe actuar como responsable sustituto (presunción que no admite prueba en contrario).

LOS BIENES ENTREGADOS EN FIDUCIA NO INTEGRAN EL PATRIMONIO DE LAS PERSONAS HUMANAS QUE LOS ENTREGARON EN FIDUCIA

Art. 22 inciso k) de la ley de impuesto sobre los bienes personales

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

Los bienes entregados a estos fideicomisos no integrarán la base que los fiduciantes, personas físicas o sucesiones indivisas, deben considerar a efectos de la determinación del impuesto. Si el fiduciante no fuese una persona física o sucesión indivisa, dichos bienes no integrarán su capital a fines de determinar la valuación que deben computar a los mismos efectos.

LAS PERSONAS HUMANAS DEBEN VERIFICAR QUE EL FIDEICOMISO HAYA INGRESADO EL IMPUESTO EN SU CARÁCTER DE RESPONSABLE SUSTITUTO

Lo dispuesto en el párrafo anterior sólo será aplicable si se hubiera ingresado, a su vencimiento, el impuesto a que se refiere el cuarto párrafo del artículo sin número incorporado a continuación del artículo 25 de la presente ley.

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

PRESUNCION QUE NO ADMITE PRUEBA EN CONTRARIO

Art. 25 quinto párrafo de la ley

Se presume sin admitir prueba en contrario, que los bienes que integran el fideicomiso pertenecen de manera directa o indirecta a sujetos pasivos del gravamen. (PERSONAS HUMANAS O SUCESIONES INDIVISAS)

CASO PARTICULAR DE LAS “CAJAS DE PROFESIONALES” QUE CONTRATEN FIDEICOMISOS DE ADMINISTRACION

Distintas “Cajas de Profesionales” contratan fideicomisos de administración, para que valga la redundancia les administren las inversiones, cuyos fondos serán obviamente destinados al pago de futuras jubilaciones de los profesionales.

Cabe preguntarse entonces si esos fideicomisos de administración deben ingresar el impuesto sobre los bienes personales en su carácter de responsable sustituto, teniendo en cuenta que el único fiduciante beneficiario es una “Caja de Profesionales”.

Lo cierto es que el art. 25.1 quinto párrafo contiene una presunción que no admite prueba en contrario.

En nuestra opinión esos fideicomisos de administración deberían estar eximidos de ingresar el impuesto sobre los bienes personales en su carácter de responsable sustituto, teniendo en cuenta que el único fiduciante beneficiario es un sujeto de derecho público en el caso una “Caja de Profesionales”, que según la CSJN no posee capacidad contributiva.

El caso particular de las Cajas de Profesionales

En el caso de las Cajas de Profesionales se debe tener presente:

EL ART. 14 BIS DE LA CONSTITUCION NACIONAL

EL ART. 40 DE LA CONSTITUCION DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES (a simple título de ejemplo)

EL ART. 3 INCISO B) PUNTO 4) DE LA LEY 24.241

Los ART. 1, 3, 34, 36 Y 63 DE LA LEY 12.724 (a simple título de ejemplo)

CAJA DE JUBILACIONES Y PENSIONES DE ABOGADOS Y PROCURADORES DE LA PROVINCIA DE MENDOZA CSJN DEL 05.05.2009

BANCO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES CSJN DEL 15.03.1940

El artículo 14 bis de la Constitución Nacional determina que:

*“El Estado otorgará los beneficios de la seguridad social, que tendrá carácter de integral e irrenunciable. En especial, la ley establecerá: el seguro social obligatorio, **que estará a cargo de entidades nacionales o provinciales con autonomía financiera y económica**, administradas por los interesados con participación del Estado, sin que pueda existir superposición de aportes; jubilaciones y pensiones móviles; la protección integral de la familia; la defensa del bien de familia; la compensación económica familiar y el acceso a una vivienda digna”.*

A título de ejemplo **el artículo 40 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires** establece que: *“la Provincia reconoce la existencia de cajas y sistemas de seguridad social de profesionales”.*

El artículo 3 inciso b) punto 4) de la ley 24.241 establece que:

“La incorporación al Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones es voluntaria para las personas mayores de 18 (dieciocho) años de edad que a continuación se detallan:

b) Con las obligaciones y beneficios que corresponden a los incluidos en el inciso b) del artículo anterior:

*4. Las personas que ejerzan las actividades mencionadas en el artículo 2º, inciso b), apartado 2, y que por ellas **se encontraren obligatoriamente afiliadas a uno o más regímenes jubilatorios provinciales para profesionales**, como asimismo aquellas que ejerzan una profesión no académica autorizada con anterioridad a la promulgación de esta ley. Esta incorporación no modificará la obligatoriedad que dimana de los respectivos regímenes locales”.*

También a título de ejemplo la ley de creación de la **“Caja de Profesionales en Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires”**, ley 12.724 en los artículos 1, 3, 34, 36 y 63 se establece:

“La caja, persona jurídica de derecho público (..)”. (art. 1).

“Son afiliados obligatorios de esta caja (...) los profesionales matriculados en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires ...”. (art. 3).

“Los importes recaudados por la caja (...) serán afectados íntegramente a las prestaciones de esta ley”. (art. 34).

“La caja otorgará las siguientes prestaciones: a) jubilación ordinaria, b) jubilación parcial, c) jubilación por invalidez, d) pensión (...)”. (art. 36).

“Los bienes de la Caja están exentos de todo impuesto. La caja esta exenta asimismo de todo impuesto(...)” (art. 63).

La **CSJN** se ha expedido en autos **“Caja de Jubilaciones y Pensiones de Abogados y Procuradores de la Provincia de Mendoza c/ Estado Nacional s/ Amparo” de fecha 05.05.2009**, donde ha sostenido que:

“el fin tenido en cuenta por el legislador al crear la caja fue asegurar los beneficios de la seguridad social, en cuanto a las jubilaciones y pensiones, a los abogados y procuradores que ejerciesen sus profesiones en el territorio de la provincia. De la inteligencia de su texto surge que todo su patrimonio, integrado por los recursos previstos por el art. 16 de la ley 5.059 (fundamentalmente por aportes de sus futuros beneficiarios), están destinados al cumplimiento de sus fines específicos.

PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

*Y, en tales condiciones, estimo que **la caja carece de aptitud suficiente para ser llamada al levantamiento de las cargas públicas tributarias** o, dicho en otros términos, **no demuestra tener capacidad contributiva**, en las claras pautas que, respecto de este principio constitucional de la tributación ha fijado el Tribunal en los precedentes de Fallos 207:270 y 312:2467, entre otros”.*

En relación con el segundo de los fallos citados (312:2467) se recuerda que la CSJN expresó *“...que la existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva es indispensable requisito de validez de todo gravamen.”*

Para finalizar la CSJN en relación con el principio constitucional de igualdad concluye que:

PRINCIPIO DE IGUALDAD

*“Si bien con lo dicho basta para confirmar la decisión en recurso, a mayor abundamiento, y en coincidencia con lo expresado por el a quo, **el gravamen aquí discutido tampoco aparece como respetuoso del elemental principio de igualdad en el establecimiento de los impuestos y de las cargas públicas, tal como lo impone el art. 16 de la Constitución Nacional, toda vez que en idénticas circunstancias, las AFJP y el PAMI quedaban al margen de su incidencia.**”*

Como se puede ver las “Cajas de Profesionales” encuentran su existencia legal en la Constitución Nacional, en las Constituciones Provinciales, en la ley nacional de jubilaciones y pensiones (ley 24.241) y en las leyes provinciales que las crean.

Por otra parte las “Cajas de Profesionales” revisten el carácter de persona jurídica de derecho público, la afiliación es obligatoria para todos los profesionales matriculados, los importes que recaudan deben ser íntegramente afectados al otorgamiento de jubilaciones y pensiones, y las “Cajas de Profesionales” por expreso mandato legal se encuentran exentas de todo impuesto.

Se debe destacar entonces, que por expreso mandato constitucional y legal las “Cajas de Profesionales”, desarrollan una función pública delegada por el propio Estado Provincial.

Como por expreso mandato legal el patrimonio de las “Cajas de Profesionales” debe ser destinado exclusivamente para atender las prestaciones específicas creadas por el legislador provincial, el mismo debe ser intangible.

Las cajas son instituciones que no poseen fines de lucro.

A su vez las mismas gozan también por expreso mandato legal de una exención subjetiva en materia de tributos, ya que de lo contrario el tributo se derivará en una menor prestación jubilatoria de los afiliados.

La CSJN en autos **“Banco de la Provincia de Buenos Aires c/Estado Nacional” de fecha 15.03.1940**, a la hora de eximir del impuesto a las réditos a los dividendos de las acciones del Banco de la Provincia de Buenos Aires, así como los intereses devengados por los bonos hipotecarios del mismo, entendió que *“El actual Banco de la Provincia de Buenos Aires no ha dejado de ser el que se contempló en el Pacto del 11 de noviembre de 1859, esto es, instrumento necesario del gobierno autónomo de aquélla, por el simple hecho de haberse modificado su estructura en el curso del tiempo. Decretada su formación por el gobierno provincial del general Martín Rodríguez, el 15 de enero de 1822, a través de las transformaciones experimentadas en su historia financiera, siempre fue conceptuado por los diversos gobiernos provinciales como un resorte indispensable de la administración y sometido al control oficial (v. Nicolás Casarino, El Banco de la Provincia de Buenos Aires en su primer centenario, 1822-1922; passim.). La carta orgánica, leyes y disposiciones que actualmente lo rigen comprueban con toda evidencia que se trata de un instrumento del gobierno autónomo de la Provincia, de una institución de derecho público y no de derecho privado”* (considerando 9).

“Si el Banco de la Provincia de Buenos Aires es un instrumento de gobierno de la misma, una de sus instituciones públicas cuya propiedad y cuya jurisdicción ella se reservó mediante el pacto del 11 de noviembre de 1859, afianzado por el art. 104 de la Constitución, tiene derecho evidente ese Banco oficial, por ser una institución de la provincia, a la garantía prometida por el art. 5° de aquélla, y no pueden ser desconocidos ni menoscabados sus privilegios constitucionales por las leyes impositivas de la Nación de que aquí se trata” (considerando 12 bis)

Luego la Corte Suprema de Justicia de la Nación, nos enseña que *“La jurisprudencia de la Corte Suprema de Estados Unidos, a cuyas luces es preciso acudir en este caso, ha establecido firmemente la doctrina de que el Gobierno Federal no puede gravar los instrumentos de gobierno de los Estados locales y recíprocamente”* (considerando 13)

En función de lo expuesto se puede concluir que las “Cajas de Profesionales”:

Son instituciones provinciales de derecho público, a las cuales se les ha delegado una función estatal.

El objetivo de su creación es otorgar beneficios de seguridad social de carácter integral e irrenunciables, en función de lo normado en el artículo 14 bis de la Constitución Nacional, y en el artículo 40 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires (a título de ejemplo).

Las “Cajas de Profesionales” sustituyen la afiliación obligatoria al régimen nacional de jubilaciones y pensiones, y por lo tanto otorgan las mismas prestaciones que la ANSeS.

Los recursos de las “Cajas de Profesionales” deben destinarse íntegramente a las prestaciones, para las que han sido creadas, por delegación del poder provincial, teniendo en cuenta los principios de solidaridad profesional.

Las “Cajas de Profesionales” no tienen fines de lucro.

Las Provincias conservan el poder no delegado a la Nación.

La ley de creación de las “Cajas de Profesionales” provinciales las exime de todo tributo.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación desde antigua data, en función del pacto de San José de Flores ha eximido de impuestos nacionales al Banco de la Provincia de Buenos Aires. En función de ello podemos inferir la supremacía de las leyes provinciales por encima de las nacionales.

Las “Cajas de Profesionales” son sujetos de derecho público que por mandato constitucional cumplen con la función que debería cumplir de lo contrario el propio Anses, otorgar las correspondientes prestaciones previsionales a los profesionales matriculados en la respectiva Provincia.

De lo expuesto, se puede deducir que los patrimonios de las “Cajas de Profesionales” no pueden estar sujetos a gravámenes, ya que los mismos impactarían directamente en la responsabilidad social que el Estado Provincial ha delegado en las “Cajas de Profesionales”.

Siguiendo la línea de pensamientos de la Corte, las “Cajas de Profesionales” no tienen capacidad contributiva y esta capacidad contributiva es necesaria a los fines de obligarlas a pagar impuestos.

En resumidas cuentas las “Cajas de Profesionales” deben poseer una exención subjetiva en materia de impuestos nacionales y provinciales.

En tal orden de ideas deviene oportuno mencionar, en materia de impuesto a las ganancias un antiguo **dictamen de la DGI, el 10/1981 (DATyJ) del 02.07.1981**, donde el fisco nacional acertadamente entendió que la “Caja de Jubilaciones y Pensiones de Abogados y Procuradores de la Provincia de Santa Fe”, es una

“persona jurídica pública no estatal”. (TIPIFICADA EN EL ART. 20 INCISO F) DE LA LIG – HOY ART. 26 DE LA LIG)

DICTAMEN (DATyJ) 10/1981 DEL 02.07.1981

LAS CAJAS DE PROFESIONALES REVISTEN EL CARÁCTER DE PERSONA JURIDICA PUBLICA NO ESTATAL. ESTAN EXENTAS DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

“SUMARIO

a) *Los colegios profesionales, no obstante poseer funciones y atribuciones que incluyen aspectos propios del poder de policía, inherentes a los poderes públicos, no forman parte del Estado, ni revisten el carácter de entidades autárquicas vinculadas a ellos. Se trata de entes a los que cabe considerar como personas jurídicas públicas no estatales.*

b) *Conforme a ello la Caja de Jubilaciones y Pensiones de Abogados y Procuradores de la Provincia de Santa Fe, reviste el carácter de persona jurídica pública no estatal.*

c) *Dicha entidad se encuentra alcanzada por la exención estatuida por el Inc. f) del Art.20 (HOY ART. 26 DE LA LIG) de la Ley N° 20.628 de Impuesto a las Ganancias, y por ende, también liberada del pago del Impuesto a los Débitos, de acuerdo con lo que dispone el Inc.c) del Art.4° de la Ley N° 21.415.*
(..)

CONCLUSION DEL DICTAMEN

(..)

VI.- *En síntesis, este Departamento Asesoría Legal concluye:*

a) *La Caja de Jubilaciones y Pensiones de Abogados y Procuradores de la Provincia de Santa Fe, reviste el carácter de persona jurídica pública no estatal.*

b) *Dicha entidad se encuentra alcanzada por la exención consagrada por el Inc. f) del Art.20 de la Ley N° 20.628 de Impuesto a las Ganancias.*

c) *Consecuentemente, la misma también resulta beneficiada, por lo establecido en el Inc.c) del Art.4° de la Ley N° 21.415, y por ende, exenta del pago del Impuesto a los Débitos.*

d) *Procede modificar la Resolución de la Delegación Regional Santa Fe del 27/12/63, para que la Caja Previsional del caso continúe liberada del pago del Impuesto a las Ganancias, en razón de las previsiones del Inc. f) del Art.20 de la Ley N° 20.628”.*

=====

RESPONSABLES SUSTITUTO COMPENSACION

Compensación con saldos a favor de libre disponibilidad del responsable sustituto.

Nota (SDG LTI) 1.542/03 de fecha 20.05.2003, no se puede compensar, por falta de identidad subjetiva.

CSJN “**Rectificaciones Rivadavia SA**” de fecha 12.07.11, se puede compensar.

Posteriormente al fallo de la CSJN, la AFIP modifica la R.G. 1.658:

*“**Art. 1** - Los contribuyentes o responsables mencionados en el artículo 5 de la ley 11683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, podrán solicitar la compensación de sus obligaciones fiscales -determinadas y exigibles- con saldos a su favor aun cuando estos correspondan a distintos impuestos, de conformidad con el régimen que se establece en la presente resolución general.*

Dicha compensación procederá en tanto los saldos deudores y acreedores pertenezcan, a la vez, a un mismo sujeto en su carácter de titular pasivo de su deuda impositiva y titular activo de su crédito contra el Fisco, y siempre que la autoricen las normas que rigen los gravámenes de que se trate.

*Los responsables por el cumplimiento de deuda ajena y **los responsables sustitutos** a que se refiere el artículo 6 de la ley 11683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, **no podrán solicitar la compensación** a que alude la presente”. (S/R.G. 3.175 (B.O.02.09.2011)*

Posteriormente la CNACAF admitió la compensación:

CNACAF Sala III “**Cresud SA**” de fecha 04.10.2018.

CNACAF Sala III “**Cresud SA**” de fecha 16.04.2019.

CNACAF Sala V “**IRSA**” de fecha 08.08.2018.

Dictamen de la Procuración General de la Nación “**Cresud SA**” del 13.10.2020

CNACAF Sala IV “**Avenida Compras SA**” del 08.02.2022

CRESUD SA. DICTAMEN DE LA PROCURACION GENERAL DE LA NACION DEL 13.10.2020. RESPONSABLE SUSTITUTO. PAGO POR COMPENSACION.

COMPENSACION DE SALDO DE IVA DE LIBRE DISPONIBILIDAD CON BIENES PERSONALES RESPONSABLE SUSTITUTO

LA R.G. 3.175 ES INCONSTITUCIONAL

LA COMPENSACION ES PROCEDENTE PARA LAURA MONTI

“A fs. 299/305, la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al confirmar el pronunciamiento de la instancia anterior, dejó sin efecto la resolución (DI RCEN) 3 bis/2015 de la Dirección General Impositiva (AFIP), por la cual se había rechazado la solicitud de la actora de cancelar el impuesto sobre los bienes personales -acciones y participaciones societarias- (ISBP-APS, en adelante) adeudado en el período fiscal 2011 por compensación con el saldo de libre disponibilidad del impuesto al valor agregado (IVA) del período fiscal 3/2012.

Para así decidir, indicó que la sustancia del debate ya había sido zanjada en Fallos: 334:875 (in re **“Rectificaciones Rivadavia S.A.”, sentencia del 12 de julio de 2011**) y que, de acuerdo con dicho pronunciamiento, el saldo deudor que ostenta **Cresud S.A.** en su calidad de responsable sustituto en el ISBP-AS no es óbice para que sea cancelado mediante compensación con su saldo acreedor en el IVA.

Sin embargo, señaló que allí también se había sostenido que el art. 1º de la **resolución general (DGI) 2.542 -actualmente derogada-** y el art. 1º de su similar (AFIP) 1.658 -texto anterior a la reforma introducida por su par (AFIP) 3.175- **permitían solicitar la compensación** a todos los sujetos, sin distinción entre “sustitutos” y “responsables por deuda ajena”, toda vez que, por aquél entonces, no existía ninguna prohibición expresa en tal sentido.

Especificó que este argumento es el que exige ahora reeditar el debate, pues la **resolución general (AFIP) 3.175** modificó el último párrafo del art. 1º de su similar (AFIP) 1.658, el que ahora establece: “Los responsables por el cumplimiento de deuda ajena y los responsables sustitutos a que se refiere el artículo 6º de la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, no podrán solicitar la compensación a que alude la presente” (el subrayado no pertenece al original).

Para dar claridad a este asunto, estimó necesario precisar que **la sentencia registrada en Fallos: 334:875 fue dictada el 12 de julio de 2011, que la resolución general (AFIP) 3.175 fue emitida dos meses más tarde, el 2 de septiembre de 2011, y que la compensación fue practicada por Cresud S.A. el 7 de mayo de 2012.**

En estos términos, **afirmó que la resolución general (AFIP) 3.175 constituye un exceso indebido de la potestad reglamentaria de la AFIP** -consagrada en el art. 7º del decreto 618/97- pues no se limita a fijar los requisitos y condiciones para el ejercicio del derecho consagrado en el art. 28 de la ley 11.683, sino que directamente lo prohíbe, lo que implica alterar la ley con excepciones reglamentarias (art. 99, inc. 2º, Constitución Nacional).

Finalmente, ordenó que esta sentencia fuera integrada al expediente 15.848/15, acumulado a estas actuaciones (cfr. fs. 315).

- II -

Disconforme, el Fisco Nacional interpuso el recurso extraordinario de fs. 320/335, que fue concedido en cuanto se discute la interpretación de normas de carácter federal (cfr. fs. 346).

(..)

- IV -

Liminarmente, corresponde poner de relieve que **no se ha discutido en autos el carácter de libre disponibilidad de los saldos a favor declarados por la actora en el IVA**, ni tampoco la aptitud legal de éstos para ser compensados con el impuesto sobre los bienes personales, a diferencia de lo ocurrido en Fallos: 312:1239 y 322:2189, respectivamente.

Por el contrario, **la materia en debate se circunscribe a determinar si Cresud S.A., en su carácter de “responsable” del IBP-APS de sus accionistas, puede cumplir dicha obligación mediante el empleo de los saldos de libre disponibilidad generados como “contribuyente” en el IVA.**

Desde esta perspectiva, como bien señala la Cámara, la controversia es sustancialmente análoga a la ya zanjada en Fallos: 334:875 (RECTIFICACIONES RIVADAVIA SA del 12.7.2011).

Sin embargo, **la modificación del art. 1º de la resolución general (AFIP) 1.658 por su similar (AFIP) 3.175 dos meses después del dictado de dicha sentencia, obliga a volver sobre el estudio del tema, pues el nuevo texto prohíbe al titular activo de un crédito contra el Fisco usarlo para cancelar la deuda que posee como responsable sustituto, con el argumento -expuesto aquí por la demandada- que este último no resulta ser su titular pasivo sino únicamente el responsable de su pago.**

- V -

Para un correcto entendimiento de la cuestión, es necesario recordar que el art. 1º, inc. c), de la ley 25.585 incorporó, a continuación del art. 25 de la ley 23.966 (t.o. en 1997 y sus modificaciones), el siguiente artículo: “El gravamen correspondiente a las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la Ley 19.550, cuyos titulares sean personas físicas y/o sucesiones indivisas domiciliadas en el país o en el exterior, y/o sociedades y/o cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, domiciliada en el exterior, será liquidado o ingresado por las sociedades regidas por la Ley 19.550 y la alícuota a aplicar será del 0,50% sobre el valor determinado de acuerdo con lo establecido por el inciso h) del artículo 22, no siendo de aplicación en este caso el mínimo exento dispuesto por el artículo 24. El impuesto así ingresado tendrá el carácter de pago único y definitivo” (subrayado, agregado).

El tercer párrafo de ese artículo agregado especifica: “Las sociedades responsables del ingreso del gravamen tendrán derecho a reintegrarse el importe abonado, incluso reteniendo y/o ejecutando directamente los bienes que dieron origen al pago”.

En estos términos, **es claro que se impuso un tributo sobre las participaciones societarias y se asignó la tarea de su determinación y**

posterior ingreso, en forma exclusiva, a la sociedad regida por la ley 19.550 que haya sido la emisora del capital.

De esta forma, **a partir de la reforma de la ley 25.585, la sociedad regida por la ley 19.550 sustituye al verdadero contribuyente, por lo que el Fisco sólo puede accionar contra ella, que pasa a ser la deudora directa de la obligación fiscal**, sin perjuicio de su posterior derecho al reintegro del impuesto abonado.

CITA DE SAINZ DE BUJANDA RESPECTO DEL INSTITUTO DEL RESPONSABLE SUSTITUTO

Al respecto, ha sostenido autorizada doctrina: “2º. El sustituto es un sujeto pasivo que se coloca en el lugar del sujeto pasivo realizador del hecho imponible. Esto significa: a) Que es sujeto pasivo porque ha realizado no el hecho imponible, sino el presupuesto generador de la sustitución. b) Que se coloca en lugar del sujeto pasivo realizador del hecho imponible. De este modo, se distingue del responsable, que se coloca junto a aquél. 3º. El sustituto está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria, es decir, sustituye al sujeto pasivo no sólo en la obligación tributaria en sentido estricto, es decir, en la obligación de pago del tributo, sino también en la relación jurídica tributaria en sentido amplio” (Fernando Sáinz de Bujanda, “Lecciones de Derecho Financiero”, novena edición, Sección de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, 1991, pág. 249/250).

CITA DE GIANNINI RESPECTO DEL INSTITUTO DEL RESPONSABLE SUSTITUTO

La cuestión había sido desarrollada por A. D. Giannini, quien, luego de estudiar otro tipo de responsabilidad -la solidaria-, explica: “45. Sustituto de impuesto. - Al extender las obligaciones impositivas a personas diversas del sujeto, la ley tributaria puede dar todavía un paso más, sustituyendo completamente al sujeto pasivo en las relaciones con la administración financiera por una persona diversa, la cual ocupa el puesto de aquél y queda, por consiguiente, obligada -no junto al sujeto pasivo, sino en lugar del mismo- al cumplimiento de todas las obligaciones, tanto materiales como formales, que derivan de la relación jurídica impositiva. A esta persona se le da en la moderna teoría del Derecho Tributario el nombre de sustituto de impuesto” (Giannini, A. D., “Instituciones de Derecho Tributario”, Editorial Derecho Financiero, Madrid, 1957, pág. 126).

*De los párrafos transcritos se evidencia que la responsabilidad sustitutiva hace a la constitución misma de la relación tributaria, de suerte tal que **el Fisco únicamente entabla su vínculo jurídico con el sustituto.***

*Bajo este prisma, forzoso es concluir que el art. 1º, inc. c), de la ley 25.585, al sustituir al sujeto pasivo del IBP-APS por la sociedad regida por la ley 19.550 que haya sido la emisora del capital, determina que ésta ocupe el puesto de aquél y quede, por consiguiente, obligada -no junto al sujeto pasivo, sino en lugar del mismo- al cumplimiento de todas las obligaciones, tanto materiales como formales, que derivan de la relación jurídica tributaria. Por ende, **la erogación***

que dicha sociedad queda compelida a realizar es a título directo y único, sin que la reglamentación explicité motivos válidos para que ella, frente a la orden legal de sustituir al contribuyente, sea impedida de usar de los mecanismos cancelatorios provistos por el ordenamiento para el sujeto al cual sustituye.

Cierto es que la potestad reglamentaria habilita para establecer condiciones o requisitos, limitaciones o distinciones que, aun cuando no hayan sido contemplados por el legislador de una manera expresa, son parte integrante de la ley reglamentada y tienen su misma validez y eficacia cuando se ajustan al espíritu de ésta o sirven, razonablemente, a la finalidad esencial que ella persigue (Fallos: 325:645; 326:3521; 330:2255; 335:146; 337:149, entre muchos otros).

Pero no menos cierto es que **la resolución general (AFIP) 3.175 no se ajusta a esos asentados parámetros, pues altera la mecánica de la sustitución establecida en la ley 25.585 e introduce restricciones que le son ajenas, por lo que debe ratificarse la inconstitucionalidad que le endilga la Cámara.**

No escapa a mi razonamiento la calificación del sustituto como “responsable por deuda ajena” que realiza el art. 6º, pto. 2), de la ley 11.683 (texto según su similar 25.795). Sin embargo, tengo para mí que dicha calificación obedece a que el legislador tomó como parámetro al titular de la capacidad contributiva alcanzada -necesaria para que el tributo se encuentre en línea con los principios constitucionales (Fallos: 312:2467; 335:239)-, sin adoptar como referencia el mecanismo de ingreso del tributo, donde, claramente, existe un solo sujeto obligado frente al Fisco Nacional y relacionado jurídicamente con él. Bajo este prisma, nada hay de “ajena” en la obligación para el sustituto, sino una erogación que lo tiene como pagador en forma propia y exclusiva, sin perjuicio de su derecho de regreso.

Sobre este particular, y como también se indicó en Fallos: 334:875, el eventual reintegro de los importes abonados que pueda luego intentar el sustituto contra los titulares de las acciones o participaciones en su capital, el que podrá o no practicarse, carece de relevancia para torcer la solución propiciada, pues resulta una cuestión entre particulares, gobernada por las normas de derecho privado, que depende exclusivamente de la voluntad de la sociedad, ex post y extraña a la relación jurídica tributaria creada por el legislador.

Finalmente, no debe soslayarse en el análisis que todo tributo pagado en exceso por un contribuyente sigue siendo parte de su derecho de propiedad y, por ende, éste puede disponer de él para la cancelación de otras obligaciones tributarias o para su transferencia a terceros. Todo ello sujeto a una razonable reglamentación (arts. 14 y 28 de la Constitución Nacional) que, en el caso, está dada por los arts. 27, 28, 29 y ccdtes. de la ley 11.683 (Fallos: 304:1833 y 1848; 305:287; 308:1950; 312:1239; 324:1848 y 334:875).

- VI -

Por lo hasta aquí expuesto, considero que **corresponde confirmar la sentencia apelada** en cuanto ha sido objeto de recurso extraordinario”.

Avenida Compras SA CNACAF Sala IV del 08.02.2022

Pago el impuesto sobre los bienes personales (responsable sustituto) por compensación

SE COMPENSO EL IMPUESTO A PAGAR EN EL IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES (RESPONSABLE SUSTITUTO) CON SALDO A FAVOR DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

EL JUEZ DE PRIMERA INSTANCIA RECHAZO LA MEDIDA CAUTELAR

LA CNACAF HACE LUGAR A LA MEDIDA CAUTELAR

*“1º) Que, conforme surge de los presentes autos, **la actora promovió demanda contra la AFIP-DGI, a fin de obtener la revocación de la resolución 225/2021 por la cual no se hizo lugar al recurso de apelación** deducido oportunamente y, en consecuencia, se confirmó la resolución 11/2021 mediante la cual **se había rechazado el pago por compensación del saldo de \$1.059.246,07, correspondiente al Impuesto sobre los Bienes Personales, acciones o participaciones societarias -período fiscal 2020- con el saldo a favor de la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias de los períodos fiscales 2015 y 2016 por \$453.342,66 y \$605.903,41 respectivamente.**”*

*Asimismo, **requirió, como medida cautelar, la concesión de una “prohibición de innovar”** que ordenara a la demandada abstenerse de intimidar, ejecutar, exigir, caucionar o de cualquier otro acto similar, fuera en sede administrativa o judicial, con relación al Impuesto sobre los Bienes Personales correspondiente al período fiscal objeto de la presente acción, hasta tanto recayera un pronunciamiento definitivo sobre la cuestión de fondo.*

Requirió, además, que se ordenara a la AFIP-DGI que se abstuviera de plasmar y/o reportar en los sistemas propios o aquellos compartidos con cualquiera de las reparticiones u entes públicos la existencia de deuda en concepto de Impuesto sobre los Bienes Personales, acciones y participaciones del período fiscal 2020 que pudiera impedir, con motivo de ello, la obtención de certificados y/o la contratación con el Estado Nacional o con cualquiera de sus reparticiones centralizadas o descentralizadas hasta tanto se dictase sentencia definitiva.

EL JUEZ DE PRIMERA INSTANCIA RECHAZO LA MEDIDA CAUTELAR

*2º) Que, mediante el pronunciamiento del 26/11/21, **el señor juez de la anterior instancia denegó la tutela precautoria requerida.***

Para así decidir, consideró que para que procediera la prohibición pedida era menester que el reclamante probara la arbitrariedad del acto recurrido o la violación de la ley para hacer caer la presunción de legalidad con que contaban los actos del poder público.

En tal sentido, ponderó que la actora no había logrado acreditar con el debido sustento la verosimilitud del derecho invocado, pues lo dicho en la demanda no resultaba demostrativo del fumus bonis iuris que la ley exige como requisito sine qua non para la procedencia de la medida cautelar, ni permitía admitir siquiera prima facie que la decisión adoptada por la AFIP hubiese respondido a un obrar injustificado o abusivo.

APELACION DE LA EMPRESA Y EXPRESION DE AGRAVIOS

3º) Que, disconforme con esa decisión, la actora apeló y expresó agravios a fs. 72/76, contestados a fs. 79/84.

SE HACE MENCION AL FALLO DE LA CSJN RECTIFICACIONES RIVADAVIA

*Sostiene que el magistrado de grado en su sentencia desconoce la doctrina delineada por la **Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente “Rectificaciones Rivadavia”** (Fallos: 334:875).*

Respecto de este último pronunciamiento, asevera que el Máximo Tribunal fue determinante en cuanto reconoció la titularidad de Rectificaciones Rivadavia S.A. del saldo acreedor como contribuyente (en ese caso, en el Impuesto al Valor Agregado) y del saldo deudor como responsable del Impuesto sobre los Bienes Personales Sociedades y Participaciones. En esa comprensión, señala que la resolución del a quo resulta controvertible, toda vez que no se vislumbran nuevos argumentos que justifiquen su apartamiento de tal criterio. Ello, en atención a la fuerza vinculante de los precedentes de la Corte federal.

SE HACE MENCION A LO RESUELTO POR LA PROCURADORA FISCAL EN EL FALLO CRESUD

*Afirma que tampoco tuvo en cuenta **lo dictaminado por la Procuradora Fiscal ante la CSJN, el 13/10/20, en el caso “Cresud”**, cuya controversia es análoga a la involucrada en estos autos.*

LA PROHIBICION ESTABLECIDA POR LA R.G. 3.175 (AL MODIFICAR LA R.G. 1.658) CONTRADICE LA LEY 11.683 Y LA CONSTITUCION NACIONAL

*Manifiesta que no caben dudas que el legislador ha autorizado a extender a los responsables sustitutos enumerados en el art. 6º de la ley 11.683 la posibilidad de compensar sus saldos, por lo que **la prohibición introducida por la RG 3175 violenta no sólo lo dispuesto por el art. 28 de la ley 11.683, sino también los arts. 28, 31, y 99 inc. 2º de la Constitución Nacional**, puesto que el organismo carece de atribuciones para denegar aquello que la ley reconoce.*

*4º) **Que, la verosimilitud del derecho** debe entenderse como la posibilidad de existencia del derecho invocado y no como una incontrastable realidad que sólo podrá ser alcanzada al tiempo de dictar la sentencia de mérito, pues la finalidad del proceso cautelar consiste en asegurar la eficacia práctica de la sentencia que debe recaer en un proceso y la fundabilidad de la pretensión que constituye su objeto no depende de un conocimiento exhaustivo y profundo de la materia*

controvertida, sino de un análisis de mera probabilidad acerca de la existencia del derecho discutido.

Al respecto, cabe señalar que **la cuestión de autos gira en torno a si las sociedades comerciales, en su carácter de sustitutos, pueden compensar el gravamen de marras con saldos a favor propios provenientes de otros tributos.**

Para utilizar esta figura, **es necesario que dos sujetos reúnan en forma recíproca la calidad de acreedor y deudor** y, en el caso, la ley del Impuesto sobre los Bienes Personales impone a las sociedades asumir las obligaciones de los titulares de las participaciones en su capital, ocupando el lugar del deudor principal.

En tal sentido, **la actora es responsable de liquidar y determinar el referido impuesto de sus socios en lugar de éstos (como responsable sustituto), debiendo presentar las declaraciones juradas y pagar la gabela correspondiente.**

En el caso y conforme surge de las constancias arrojadas a la causa, **la actora registra un crédito en el Impuesto a las Ganancias de \$ 453.342,66 (período 2015) y de \$ 605.903,41 (período 2016) que pretende compensar con el Impuesto a los Bienes Personales adeudado por la suma de \$ 1.059.246,07 (período 2020).**

SE HACE MENCION A LO RESUELTO POR LA CSJN EN RECTIFICACIONES RIVADAVIA

5º) Que, de conformidad con lo resuelto por la Corte federal en el precedente “**Rectificaciones Rivadavia**” (Fallos: 334:875), “el análisis del tributo pagado en exceso por un contribuyente sigue siendo parte de su derecho de propiedad y, por ende, éste puede disponer de él para la cancelación de otras obligaciones tributarias o para su transferencia a terceros. Todo ello sujeto a una razonable reglamentación (art. 14 y 28 de la Constitución Nacional) que, en el caso, está dada por los arts. 27, 28, 29 y ccdtes. de la ley 11.683” (Fallos: 304: 1833 y 1848; 305:287; 308:1950; 312:12349 y 324:1848).”

Así, en dicha ocasión **la Corte entendió que correspondía confirmar la sentencia que había hecho lugar a la extinción por compensación del Impuesto sobre los Bienes Personales Sociedades y Participaciones mediante la utilización de saldos de libre disponibilidad generados en el Impuesto al Valor Agregado si se verificaba identidad entre los sujetos tributarios, esto es, que el titular pasivo de la deuda impuesta era simultáneamente el titular activo de un crédito contra el Fisco, sin que resultase relevante que en un caso lo fuera como responsable y en el otro como contribuyente.**

Es decir, en concreto, **admitió la posibilidad de que la sociedad, como responsable sustituto del pago del Impuesto sobre los Bienes Personales Sociedades y Participaciones, compense dicho saldo deudor con el saldo acreedor resultante de otros impuestos.**

LUEGO DEL FALLO DE LA CSJN LA AFIP MODIFICO LA RESOLUCION DE COMPENSACION (R.G.1.658) PROHIBIENDO LA COMPENSACION POR PARTE DEL RESPONSABLE SUSTITUTO

6º) **Que, ahora bien, en atención a las conclusiones que sostuvo la Corte en el referido precedente de Fallos: 334:875, la AFIP precisó el alcance del instituto de la compensación previsto por la resolución general 1658/2004 disponiendo mediante la resolución general 3175/2011 que “los responsables por el cumplimiento de deuda ajena y los responsables sustitutos a que se refiere el art. 6º de la ley 11.683 no podrán solicitar la compensación a que alude la presente “ (art. 1º).**

Al respecto, cabe señalar que, en ocasión de dictar pronunciamiento en la causa nº 10.297/2020 “**Halliburton Argentina SRL c/EN - AFIP-DGI**”, sent. Del 27/10/20, esta Sala examinó la jurisprudencia que reconoce la posibilidad de los responsables sustitutos de compensar las deudas asumidas en tal calidad con créditos fiscales a su favor (ver, asimismo, Sala I, in re “**Cresud Comercial c/ AFIP**”, sent. Del 08/04/19; Sala II, in re “**Cresud Comercial c / AFIP**”, sent. del 16/04/19; Sala III, in re “**Cresud Comercial c/ EN AFIP**”, sent. del 04/10/18 y “**Avenida Compras SA c/ AFIP s/ medida cautelar**”, sent. del 08/08/20; y la Sala V, en las causas “**Irsa Inversiones y Representaciones SA c/ AFIP**”, sent. del 12/05/16 e “**Irsa Inversiones y Representaciones SA c/ AFIP**”, sent. del 02/02/18), y consideró configurada la verosimilitud en el derecho en análogos términos a los aquí invocados. Ello así, en honor a la brevedad y a fin de evitar repeticiones innecesarias, corresponde remitir a los fundamentos expuestos en el precedente supra referenciado.

Se hace saber a los letrados que el texto de las sentencias citadas puede ser consultado en la página de internet www.cij.gov.ar/sentencias.html. o requerido a través del correo electrónico del Tribunal (cncontadmfed.sala4@pjn.gov.ar).

7º) **Que, en lo atinente al peligro en la demora**, en el caso, el rechazo de la compensación intentada a través del sistema de cuentas tributarias trajo aparejado el registro de una deuda impaga en concepto de Impuesto sobre los Bienes Personales Sociedades y Participaciones del período 2020, con el consecuente perjuicio para la actora y la posibilidad de que la AFIP inicie un juicio de ejecución, a fin de perseguir su cobro o realizar medidas preventivas o ejecutivas sobre su patrimonio. Ello así, en caso de proceder la ejecución, la obligación consecuente repercutiría directamente sobre su patrimonio, lo que redundaría en los hechos en la frustración de la compensación requerida, que devendría abstracta.

Así pues, no deben soslayarse las diversas consecuencias que podría generar la ejecución de la pretensión fiscal cuestionada y los graves efectos patrimoniales que podría traer aparejado (cfr. Fallos: 247:181; 288:287; 314:1312 y 324:871). Ello, en tanto el peligro en la demora exige que la tutela jurídica que, eventualmente, la actora obtenga mediante el pronunciamiento de fondo no pueda en los hechos realizarse; lo cual implica que, a raíz del

transcurso del tiempo, los efectos del fallo resulten prácticamente inoperantes u ocasionen un daño de imposible o de muy dificultosa reparación ulterior.

Lo antedicho resulta suficiente para tener por configurado este recaudo, en tanto los presupuestos procesales de las medidas cautelares se hallan de tal modo relacionados que, a mayor peligro en la demora puede atemperarse el rigor acerca del fumus boni iuris y viceversa, siempre, claro está, de que ambos recaudos se hallen presentes (esta Sala, en la causa 67250/2017/CA1 "Tosoni", resol. del 17/04/18).

8º) Que, por lo demás, **las consecuencias del dictado de la medida pretendida no se presentan como constitutivas de una afectación del interés público** (conf. art. 13, inc. 1º, punto d, de la ley 26.854), dado que el monto de la compensación denegada ya se encuentra en poder del organismo recaudador por cuanto fue ingresado por la actora en concepto de Impuesto a las Ganancias, cuyo saldo a favor no se encuentra controvertido en autos (en análogo sentido, esta Sala, causa 88560/2018, "Inc. apelación de Carrier SRL"; Sala I, causa 63864/2018, "Visuar S.A. c/ EN - AFIP s/ medida cautelar (Autónoma)", resol. del 14/05/19).

Sentado ello, en función a las circunstancias del caso y a la naturaleza de la cuestión planteada, corresponde establecer como contracautela una caución real (art. 10, inc. 1º, ley 26.854), por la suma equivalente al 30% de tributo presuntamente adeudado, la que deberá ser prestada en la instancia de origen, en dinero en efectivo o valores, bienes embargables o seguro de caución, por las costas y daños y perjuicios que la medida pudiese ocasionar.

9º) Que, **la medida no causa efectos jurídicos o materiales irreversibles**, ya que, la demandada podrá reclamar el importe adeudado, cuyo cumplimiento se asegurará mediante la caución correspondiente.

SE OTORGA LA MEDIDA CAUTELAR POR 6 MESES

10) Que, **en cuanto a la vigencia temporal de la cautelar, y de conformidad con lo establecido por el art. 5º de la ley 26.854, corresponde admitir la tutela por un período de seis meses o hasta tanto se resuelva el fondo de la cuestión, lo que ocurra primero.**

(..)

En mérito a todo lo expuesto **SE RESUELVE: hacer lugar al recurso y revocar la resolución apelada** de conformidad con lo dispuesto en los considerandos 9º) y 10), con costas (art. 68, primera parte del CPCC)".

=====

Capítulo 7 Responsable sustituto. Sujetos no residentes

Responsable sustituto. Art. 26

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

Presunción. Inmuebles en el país pertenecientes a sociedades del exterior

Bienes no alcanzados

Bienes pertenecientes a empresas del exterior. Presunción

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

Impuesto mínimo

Derecho a reintegro por parte del responsable sustituto

Alícuota del 1% para el caso de las presunciones

=====

RESPONSABLES SUSTITUTOS. SUJETOS NO RESIDENTES

Art. 26 primer de la ley de impuesto sobre los bienes personales

RESPONSABLES SUSTITUTOS BIENES SITUADOS EN EL PAIS PERTENECIENTES A SUJETOS RESIDENTES EN EL EXTERIOR

Los contribuyentes del impuesto a la ganancia mínima presunta, las sucesiones indivisas radicadas en el país y toda otra persona de existencia visible o ideal domiciliada en el país **que tenga el condominio, posesión, uso, goce, disposición, depósito, tenencia, custodia, administración o guarda de bienes sujetos al impuesto que pertenezcan a los sujetos mencionados en el inciso b) del artículo 17 (SUJETOS NO RESIDENTES)**, deberán ingresar con carácter de pago único y definitivo calculado sobre el valor de dichos bienes -determinado con arreglo a las normas de la presente ley- al 31 de diciembre de cada año **el cincuenta centésimos por ciento (0,50%)**.

PRESUNCION INMUEBLES EN EL PAIS PERTENECIENTES A SOCIEDADES DEL EXTERIOR

Art. 26 segundo párrafo de la ley

INMUEBLES UBICADOS EN EL PAIS

INEXPLORADOS, ALQUILADOS, DESTINADOS A RECREO O VERANEO

QUE PERTENECEN A SOCIEDADES DEL EXTERIOR

PRESUNCION QUEN O ADMITE PRUEBA EN CONTRARIO (PERTENECEN A SUJETOS DEL TRIBUTOS)

Cuando se trate de **inmuebles ubicados en el país, inexplorados o destinados a locación, recreo o veraneo**, cuya titularidad directa corresponda a sociedades, empresas, establecimientos estables, patrimonios de afectación o explotaciones domiciliados o, en su caso, radicados o ubicados en el exterior, **se presumirá, sin admitir prueba en contrario, que los mismos pertenecen a personas físicas o sucesiones indivisas domiciliadas o, en su caso radicadas en el país**, sin perjuicio de lo cual deberá aplicarse en estos casos el régimen de ingreso del impuesto previsto en el párrafo anterior. (ALICUOTA DEL 1% art. 26 noveno párrafo de la ley)

A modo de ejemplo:

Un inmueble ubicado en el país, arrendado, perteneciente a una persona humana del exterior, tributa la alícuota del 0,50%, a través del responsable sustituto.

Un inmueble ubicado en el país, arrendado, perteneciente a una sociedad del exterior, tributa la alícuota del 1%, a través del responsable sustituto.

BIENES NO ALCANZADOS

Art. 26 tercer párrafo de la ley

Lo dispuesto en el primer párrafo no será de aplicación para los bienes que se detallan a continuación:

- a) Los títulos, bonos y demás títulos valores emitidos por la Nación, las Provincias o Municipalidades.
 - b) Las obligaciones negociables previstas en la ley 23576.
 - c) Las acciones y participaciones en el capital de cualquier tipo de sociedad, incluidas las empresas y explotaciones unipersonales.
 - d) Las cuotas partes de fondos comunes de inversión.
 - e) Las cuotas sociales de cooperativas.
-

BIENES PERTENECIENTES A EMPRESAS DEL EXTERIOR. PRESUNCION

Art. 26 cuarto párrafo de la ley

Cuando la titularidad directa de los bienes indicados en el párrafo anterior excepto los comprendidos en su inciso a) (TITULOS DEL ESTADO NACIONAL, PROVINCIAL O MUNICIPAL), y las acciones y participaciones en el capital de las sociedades regidas por la ley 19550,

Es decir: b) Las obligaciones negociables previstas en la ley 23576; c) Las empresas y explotaciones unipersonales; d) Las cuotas partes de fondos comunes de inversión; e) Las cuotas sociales de cooperativas.

Corresponda a sociedades, cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, empresas, establecimientos estables, patrimonios de afectación o explotaciones, domiciliados o, en su caso, **radicados o ubicados en el exterior**, en países que no apliquen regímenes de nominatividad de los títulos valores privados, **se presumirá, sin admitir prueba en contrario que los mismos pertenecen a personas físicas** o a sucesiones indivisas domiciliadas, o en su caso, **radicadas en el país**, sin perjuicio de lo cual deberá aplicarse en estos casos el régimen de ingreso previsto en el primer párrafo de este artículo. (ALICUOTA DEL 1% art. 26 noveno párrafo de la ley)

Art. 29 1º y 2º párrafo del D.R. de la ley de impuesto sobre los bienes personales

CASOS EN QUE NO SE APLICA LA PRESUNCION DEL ART. 26 4º PARRAFO DE LA LEY

La presunción establecida en el cuarto párrafo del artículo 26 de la ley, no es aplicable a los títulos privados representativos de deuda con oferta pública autorizada por la COMISIÓN NACIONAL DE VALORES, y que se negocien en bolsas o mercados de valores del país o del exterior, ni a los títulos valores emitidos por la Nación, las Provincias, las Municipalidades y la CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES, con sujeción a regímenes legales de países extranjeros.

CASOS EN QUE SE APLICA LA PRESUNCION DEL ART. 26 4º PARRAFO DE LA LEY (EMPRESAS OFF SHORE)

En los casos no previstos en el párrafo anterior, la presunción a la que se refiere el mismo sólo comprende a las sociedades, empresas, establecimientos estables, patrimonios o explotaciones, domiciliados o, en su caso, radicados en el exterior, que por su naturaleza jurídica o sus estatutos **tengan por actividad principal realizar inversiones fuera de la jurisdicción del país de constitución y/o no puedan ejercer en las mismas ciertas operaciones y/o inversiones expresamente determinadas en el régimen legal o estatutario que las regula.** (EMPRESAS OFF SHORE)

CASOS EN LOS CUALES NO SE APLICA LA PRESUNCION DEL ART. 26 4º PARRAFO DE LA LEY

Art. 26 quinto párrafo de la ley

La presunción establecida en el párrafo anterior no será de aplicación cuando los titulares directos a que se refiere el mismo sean compañías de seguro, fondos abiertos de inversión, fondos de pensión o entidades bancarias o financieras cuyas casas matrices estén constituidas o radicadas en países en los que sus bancos centrales u organismos equivalentes hayan adoptado los estándares internacionales de supervisión bancaria establecidos por el Comité de Bancos de Basilea.

IMPUESTO MINIMO

Art. 26 sexto párrafo de la ley

No corresponderá efectuar el ingreso establecido en este artículo cuando su importe resulte igual o inferior a \$ 250 (doscientos cincuenta pesos).

DERECHO A REINTEGRO POR PARTE DEL RESPONSABLE SUSTITUTO

Art. 26 séptimo párrafo de la ley

Los responsables obligados al ingreso del gravamen tendrán derecho a reintegrarse el importe abonado, incluso reteniendo y/o ejecutando directamente los bienes que dieron origen al pago.

ALICUOTA DEL 1% PARA EL CASO DE LAS PRESUNCIONES

Art. 26 noveno párrafo de la ley

La alícuota establecida en el primer párrafo se incrementará en un 100% (ciento por ciento) para aquellos bienes que encuadren en las presunciones previstas en este artículo.

Art. 26 décimo párrafo de la ley

IGM (Impuesto derogado por art. 76 de la ley 27.260 p/ejercicios iniciados 1.1.2019)

No regirán las disposiciones establecidas en este artículo cuando resulten de aplicación las contenidas en el sexto párrafo del inciso h) del artículo 2 de la ley de impuesto a la ganancia mínima presunta.

=====

Capítulo 8 Régimen de anticipos

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

Anticipos a cuenta del impuesto sobre los bienes personales

Determinación del monto de los anticipos a ingresar

Vencimiento e importe mínimo de los anticipos

Régimen de reducción de los anticipos

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

Procedimiento para ejercer la opción de reducción de los anticipos

Efectos del ejercicio de la opción de reducción de los anticipos

Impuesto determinado mayor a la estimación de reducción de los anticipos

=====

REGIMEN DE ANTICIPOS DE IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES. R.G. 2.151

1 - ANTICIPOS A CUENTA DEL IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES (ART.21)

SUJETOS RESIDENTES DEL PAIS

5 ANTICIPOS

Las personas físicas y las sucesiones indivisas domiciliadas o radicadas en el país, **deberán determinar e ingresar CINCO (5) anticipos** en concepto de pago a cuenta del impuesto sobre los bienes personales que en definitiva les corresponda abonar al vencimiento general.

2 – DETERMINACION DEL MONTO DE LOS ANTICIPOS A INGRESAR (ART.22)

20% DEL IMPUESTO DETERMINADO DEL PERIODO FISCAL ANTERIOR

Para establecer el importe de cada uno de los anticipos, **se aplicará el VEINTE POR CIENTO (20%) sobre el monto del impuesto determinado en el período fiscal inmediato anterior** a aquel al que corresponderá imputar los anticipos, **detráida -de corresponder- la suma computada como pago a cuenta por los gravámenes similares pagados en el exterior.**

3 – VENCIMIENTO E IMPORTE MINIMO DE LOS ANTICIPOS (ART.23)

MESES DE AGOSTO, OCTUBRE, DICIEMBRE, FEBRERO Y ABRIL

MONTO MINIMO \$ 1.000

El ingreso de los anticipos deberá efectuarse cuando el importe que se determine resulte igual o superior a la suma de un mil pesos (\$ 1.000), los días de cada uno de los **meses de agosto, octubre y diciembre** del primer año siguiente al que deba tomarse como base para el cálculo, y de los **meses de febrero y abril** del segundo año calendario inmediato posterior, que se indican a continuación:

CUIT	Vencimiento
0, 1, 2 o 3	Hasta el día 13, inclusive
4, 5 o 6	Hasta el día 14, inclusive
7, 8 o 9	Hasta el día 15, inclusive

4 – REGIMEN DE REDUCCION DE ANTICIPOS (ART. 25 A 29)

Cuando los responsables de ingresar anticipos consideren que la suma a abonar superará el importe del impuesto determinado del período fiscal al cual deba imputarse los anticipos -neta de los conceptos deducibles de la base de cálculo

de los anticipos-, podrán optar por determinar los anticipos por un monto equivalente al resultante de la estimación que practiquen.

5 – MOMENTO A PARTIR DEL CUAL SE PUEDE OPTAR POR REDUCIR LOS ANTICIPOS (ART.26)

OPCION A PARTIR DEL TERCER ANTICIPO

La opción de reducción de los anticipos podrá ejercerse **a partir del tercer anticipo**, inclusive.

OPCION A PARTIR DEL PRIMER ANTICIPO

La opción se podrá ejercer a partir del primer anticipo, cuando **se considere que la suma total a ingresar superará, en más del CUARENTA POR CIENTO (40%), el importe estimado del impuesto determinado** del período fiscal al cual se imputan los anticipos.

La estimación deberá efectuarse conforme a la metodología de cálculo de los respectivos anticipos, en lo referente a:

- a) Base de cálculo que se proyecta.
- b) Número de anticipos.
- c) Alícuotas o porcentajes aplicables.
- d) Fechas de vencimiento.

6 – PROCEDIMIENTO PARA EJERCER LA OPCION DE REDUCCION DE LOS ANTICIPOS (ART.27)

Para ejercer la opción de reducción de los anticipos, los responsables deberán observar el siguiente procedimiento:

- a) Ingresar al sistema "Cuentas Tributarias".
- b) Seleccionar la transacción informática denominada "Reducción de anticipos", en la cual una vez indicado el impuesto y el período fiscal, se consignará el importe de la base de cálculo proyectada.

Dicha transacción emitirá un comprobante como acuse de recibo del ejercicio de la opción.

Los papeles de trabajo utilizados en la estimación que motiva el ejercicio de la opción, deberán ser conservados en archivo a disposición del personal fiscalizador de la AFIP.

- c) Efectuar, el pago del importe del anticipo que resulte de la estimación practicada.

Las obligaciones indicadas deberán cumplirse hasta la fecha de vencimiento fijada para el ingreso del anticipo en el cual se ejerce la opción.

Una vez realizada la transacción informática, **la opción tendrá efecto a partir del primer anticipo que venza con posterioridad** a haber efectuado el ejercicio de la opción.

La AFIP podrá requerir -dentro de los diez (10) días hábiles administrativos contados desde la fecha en que se efectuó la opción- los elementos de valoración y documentación que estime necesarios a los fines de considerar la procedencia de la solicitud respectiva.

7 – EFECTOS DEL EJERCICIO DE LA OPCION DE REDUCCION DE LOS ANTICIPOS (ART.28)

EJERCICIO DE LA OPCION SOBRE TODOS LOS ANTICIPOS

El ingreso de un anticipo en las condiciones previstas en el artículo 27 **implicará, automáticamente, el ejercicio de la opción con relación a la totalidad de los anticipos.**

IMPUTACION DEL IMPORTE INGRESADO EN EXCESO

El importe ingresado en exceso, correspondiente a la diferencia entre los anticipos determinados de conformidad con el régimen general y los que se hubieran estimado, **deberá imputarse a los anticipos a vencer** y, de subsistir un saldo, al monto del tributo que se determine en la correspondiente declaración jurada.

ANTICIPOS NO INGRESADO AL MOMENTO DE EJERCER LA OPCION DE REDUCCION DE LOS ANTICIPOS

Si al momento de ejercerse la opción no se hubiera efectuado el ingreso de anticipos vencidos, aun cuando hubieran sido intimados por la AFIP, esos anticipos **deberán abonarse sobre la base de los importes determinados en ejercicio de la opción**, con **más los intereses que correspondan, calculados sobre el importe que hubiera debido ingresarse conforme al régimen general.**

8 – IMPUESTO DETERMINADO MAYOR A LA ESTIMACION DE REDUCCION DE LOS ANTICIPOS (ART.29)

ESTIMACION MENOR AL IMPUESTO DETERMINADO. INTERESES RESARCITORIOS

Las diferencias de importes que surjan entre las sumas ingresadas en uso de la opción, y las que hubieran debido pagarse por aplicación de los correspondientes porcentajes -establecidos en el régimen general- sobre el impuesto real del ejercicio fiscal al que los anticipos se refieren, o el monto que

debió anticiparse de no haberse hecho uso de la opción, el que fuera menor, **estarán sujetas al pago de los respectivos intereses resarcitorios.**

=====

Capítulo 9 Régimen de promoción de inversiones

Ley 27.613 (B.O.12.03.2021)

Decreto 244 (B.O.19.04.2021)

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

Promoción del desarrollo o inversión en proyectos inmobiliarios en la Argentina

Proyectos inmobiliarios incluidos

Acreditación del porcentaje del grado de avance

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

Definición de inversiones en proyectos inmobiliarios

Acta Nº 38 EDI con instituciones profesionales del 16.12.2021

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

Acta Nº 37 EDI con instituciones profesionales del 09.06.2021

Beneficios para el inversor

Exención en el impuesto sobre los bienes personales

Acta Nº 37 EDI con instituciones profesionales del 09.06.2021

Pago a cuenta en el impuesto sobre los bienes personales

Orden de imputación del pago a cuenta

=====

REGIMEN DE PROMOCION DE INVERSIONES

Ley 27.613 (B.O.12.03.2021)

Decreto 244 (B.O.19.04.2021)

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

1 – PROMOCION DEL DESARROLLO O INVERSION EN PROYECTOS INMOBILIARIOS EN LA ARGENTINA (ART.1)

Se implementa el **Régimen de Incentivo a la Construcción Federal Argentina y Acceso a la Vivienda**, destinado a **promover el desarrollo o inversión en proyectos inmobiliarios realizados en el territorio de la República Argentina**, definidos de acuerdo con el artículo 2 de la ley.

=====

2 – PROYECTOS INMOBILIARIOS INCLUIDOS (ART.2)

OBRAS PRIVADAS NUEVAS QUE SE INICEN A PARTIR DEL 12/03/2021

Se entenderá por proyectos inmobiliarios a aquellas **obras privadas nuevas** que **se inicien a partir del 12 de marzo de 2021** (entrada en vigencia de la ley)

Construcciones,

Ampliaciones,

Instalaciones: entre otras

Que, de acuerdo con los códigos de edificación o disposiciones semejantes, **se encuentren sujetos a denuncia, autorización o aprobación** por autoridad competente.

OBRAS EN CURSO AL 12/03/2021

Quedan comprendidas dentro de la definición de obras privadas nuevas aquellas que al 12 de marzo de 2021 **posean un grado de avance inferior al cincuenta por ciento (50%) de la finalización de la obra.**

DECRETO 244 (Art.1)

ACREDITACION DEL % DEL GRADO DE AVANCE

INFORMACION PRESENTADA ANTE LAS AUTORIDADES EDILICIAS

DICTAMEN PROFESIONAL

El porcentaje de grado de avance deberá acreditarse teniendo en cuenta la **información presentada ante las autoridades edilicias competentes** y/o mediante un **dictamen de un profesional** matriculado competente en la materia, considerando el proyecto inmobiliario declarado hasta la entrada en vigencia de esa ley (12.03.2021), el que debe incluir las construcciones, ampliaciones, instalaciones, entre otros trabajos, que se hubieran realizado a esa fecha.

DECRETO 244 (Art.2)

REGISTRO DE DESARROLLADORES INMOBILIARIOS O DE CONSTRUCTORAS O DE VEHICULOS DE INVERSION

La AFIP, será la encargada de **instrumentar un registro** a los efectos de que el **desarrollador, constructor o vehículo de inversión** que realice los proyectos inmobiliarios comunique (respecto de las construcciones, ampliaciones, instalaciones, entre otros trabajos) el tipo de obra, la aprobación del permiso de obra, su grado de avance y cualquier otro dato con relación a todo ello, que la AFIP estime pertinente.

DECRETO 244 (Art.3)

DEFINICION DE INVERSIONES EN PROYECTOS INMOBILIARIOS

Se entiende como inversiones en los proyectos inmobiliarios, sea de manera directa o a través de terceros, a aquellas que, se efectivicen,

Por ejemplo, mediante:

- a) La suscripción de boleto de compraventa u otro compromiso similar,
- b) El otorgamiento de la escritura traslativa de dominio,
- c) Aportes a fideicomisos constituidos en los términos del Código Civil y Comercial de la Nación y
- d) **La suscripción, en el mercado primario, de Fondos Comunes de Inversión comprendidos en la Ley N° 24.083 y/o de fideicomisos financieros, autorizados por la Comisión Nacional de Valores, cuyo objeto sea el financiamiento de la construcción y desarrollos inmobiliarios.**

Acta N° 38 EDI con instituciones profesionales del 16.12.2021

ADQUISICION DE UN TERRENO

PARA LA POSTERIOR CONSTRUCCION

“1. Inversión en proyectos de Construcción:

Una persona humana destina los fondos a la inversión en un proyecto inmobiliario y **los aplica totalmente a la adquisición de un terreno, donde posteriormente construirá** en los plazos establecidos una casa, pagando la construcción con los honorarios que en el futuro generará en su profesión. ¿Se interpreta que cumple con los requisitos del régimen?

Respuesta de AFIP

La mera adquisición de un terreno no configura la definición de proyecto inmobiliario contemplada en el artículo 2° de la Ley N° 27.613.

Los fondos normalizados deberán afectarse a un proyecto inmobiliario informado en el Registro de Proyectos Inmobiliarios (REPI).

El objetivo de la ley es promover la actividad de la construcción”.

R.G.4.976 (B.O.27.04.2021)
IMPLEMENTACION DEL (REPI) REGISTRO DE PROYECTOS
INMOBILIARIOS

REGISTRO DE PROYECTOS INMOBILIARIOS (REPI) ART.1

PARA INFORMAR LAS OBRAS PRIVADAS NUEVAS A PARTIR DEL
12/03/2021

Se crea el “**Registro de Proyectos Inmobiliarios**”, en adelante “**REPI**”, **para informar las obras privadas** que, de acuerdo con los códigos de edificación o disposiciones semejantes, se encuentren sujetas a denuncia, autorización o aprobación por autoridad competente, que **se hayan iniciado a partir del 12 de marzo de 2021**, inclusive, o las que a dicha fecha posean un grado de avance inferior al CINCUENTA POR CIENTO (50%) de la finalización de la obra.

SUJETOS OBLIGADOS A REGISTRARSE EN EL (REPI) ART.2

Quedan obligados a efectuar la registración en el (REPI) las personas humanas, las sucesiones indivisas y los sujetos comprendidos en el artículo 53 de la LIG, **que asuman el carácter de desarrolladores, constructores o vehículos de inversión de los proyectos inmobiliarios** comprendidos en la Ley N° 27.613.

Acta N° 37 EDI con instituciones profesionales del 09.06.2021

OBRA SOBRE INMUEBLE PROPIO

SE COMPRA LOS MATERIALES

SE CONTRATA UNA EMPRESA CONSTRUCTORA PARA REALIZAR LA OBRA

“3. Registro en el REPI.

*¿Cómo debe informarse en el Registro de Proyectos inmobiliarios (REPI), **la obra realizada por un sujeto sobre inmueble propio**? Es decir, el sujeto aporta los fondos por Título I o Título II y **desarrolla una obra sobre inmueble propio, compra los materiales y contrata a una empresa constructora para realizar la obra**. La registración en el REPI ¿la debe realizar el titular del inmueble o la empresa constructora?*

Respuesta de AFIP

*En el caso planteado **el titular del inmueble es el que deberá registrar el proyecto en el Registro de Proyectos Inmobiliarios (REPI) y obtener el “Código de Registro de Proyecto Inmobiliario (COPI)”**.*

REQUISITOS PARA REGISTRAR LOS PROYECTOS INMOBILIARIOS EN EL (REPI) ART.3

Para registrar los proyectos inmobiliarios deben ingresar, al servicio denominado “Registro de Proyectos Inmobiliarios (REPI)”.

Para ello deberán:

- a) Utilizar la “Clave Fiscal” habilitada con Nivel de Seguridad 3.
- b) Tener estado administrativo de la CUIT “Activo: Sin Limitaciones”, (S/R.G. 3.832).
- c) Tener el domicilio fiscal correctamente informado en el Sistema Registral, con estado “Declarado” (S/R.G. 10).
- d) Poseer Domicilio Fiscal Electrónico (S/R.G. 4.280).
- e) Registrar alta en algún impuesto, tal como lo establece la R.G. 10.

LOS DESARROLLADORES, CONSTRUCTORES O VEHICULOS DE INVERSION DEBEN INFORMAR CON CARÁCTER PREVIO EL DOMICILIO DEL PROYECTO INMOBILIARIO ART.4

Los sujetos mencionados en el artículo 2° deberán, **con carácter previo, informar el domicilio del proyecto** en el “Sistema Registral”, “Registro Único Tributario”, conforme lo establece la RG 4.624, dentro del apartado “Domicilios”, sección “Otros Domicilios”, como “Locales y Establecimientos”, destino comercial “Obras en construcción”.

LUEGO DE INFORMAR EL DOMICILIO PUEDEN INGRESAR AL (REPI)

Posteriormente, deberán ingresar al servicio “Registro de Proyectos Inmobiliarios (REPI)”, opción “Registro del Proyecto”, a fin de suministrar los datos solicitados por el sistema.

ACREDITACION DEL GRADO DE AVANCE MENOR AL 50% AL 12/03/2021

A los fines de acreditar el grado de avance menor al CINCUENTA POR CIENTO (50%), conforme lo dispuesto en el artículo 1°, los sujetos **deberán adjuntar en formato “.pdf”, un dictamen de un profesional matriculado** competente en la materia con su firma certificada por la autoridad profesional que rija la matrícula.

ACREDITACION DE LAS OBRAS PRIVADAS NUEVAS INICIADAS A PARTIR DEL 12/3/2021

A los fines de **acreditar las obras privadas iniciadas a partir del 12 de marzo de 2021**, los sujetos deberán **adjuntar en formato “.pdf” la información presentada ante las autoridades edilicias** competentes **y/o un dictamen de un profesional matriculado** competente en la materia con su firma certificada por la autoridad profesional que rija la matrícula.

“COPI” CODIGO DE REGISTRO DEL PROYECTO INMOBILIARIO EN EL (REPI) ART.5

De resultar aceptada la transacción, el sistema generará un **“Código de Registro de Proyecto Inmobiliario (COPI)”** y emitirá la correspondiente “Constancia de Registración de Proyecto”.

El “Código de Registro de Proyecto Inmobiliario (COPI)” permitirá identificar a cada uno de los proyectos informados en el “Registro de Proyectos Inmobiliarios (REPI)”, en el marco de la Ley N° 27.613.

MODIFICACIONES DE LOS DATOS INFORMADOS ART.6

En el caso de que se produzcan modificaciones respecto de los datos informados al momento de registrar el proyecto, los sujetos obligados deberán ingresar al “Registro de Proyectos Inmobiliarios (REPI)”, opción “Modificación de datos” y seleccionar el “Código de Registro de Proyecto Inmobiliario (COPI)” que corresponda.

Una vez confirmada la transacción el sistema emitirá la respectiva “Constancia de modificación de datos”.

ANULACION DE DATOS ERRONEOS DENTRO DE LOS 3 DIAS CORRIDOS DE LA REGISTRACION ART.7

En caso de detectarse errores en la carga de datos, los sujetos obligados podrán ingresar al “Registro de Proyectos inmobiliarios (REPI)”, opción “Anular registro”, **dentro de los TRES (3) días corridos seguidos a la fecha de registración** y seleccionar el “Código de Registro de Proyecto Inmobiliario (COPI)” que corresponda.

3 – BENEFICIOS PARA EL INVERSOR (ART.3)

EXENCION EN EL IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES

Se exime del Impuesto sobre los Bienes Personales, al valor de las inversiones en proyectos de **inversión realizadas hasta el 31 de diciembre de 2022**, inclusive, en la República Argentina

Desarrolladas, directamente o a través de terceros,

PERIODOS EN LOS CUALES PROCEDE LA EXENCION

Desde el período fiscal en que se efectivice la inversión y hasta aquel en que se produzca la finalización del proyecto inmobiliario, su adjudicación o la enajenación del derecho y/o la participación originados con motivo de aquella, lo que ocurra en primer lugar, **hasta un plazo máximo de dos (2) períodos fiscales.**

A los fines de lo dispuesto en el párrafo precedente, la exención comprende a aquellos bienes cuya tenencia, al 31 de diciembre de cada año, representa la inversión en los proyectos inmobiliarios allí mencionados, sea de manera directa o a través de terceros -cualquiera sea la forma jurídica, contrato y/o vehículo adoptado para materializar la inversión-

INVERSIONES EN MONEDA NACIONAL

Siempre que se hubiera efectivizado con fondos en moneda nacional oportunamente declarados y/o provenientes de la realización previa -mediante la aplicación transitoria de compra de títulos públicos nacionales- de moneda extranjera oportunamente declarada, de conformidad con los términos y condiciones que al respecto prevea la reglamentación que dicte el Poder Ejecutivo nacional,

NO DEBE PROVENIR DE FONDOS BLANQUEDOS

En la medida en que no resulten comprendidos en las disposiciones del título II de esta ley (BLANQUEO).

DECRETO 244 (Art.4)

EXENCION EN EL IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES

La **exención del impuesto sobre los bienes personales** procede respecto de aquellas **inversiones que se efectivicen a partir del 12.03.2021** (entrada en vigor de la ley).

R.G.4.976 (ART.8)

EL INVERSOR DEBE CONSIGNAR EN SU DECLARACION JURADA EL "COPI"

A los efectos previstos en los artículos 3 (EXENCION EN BIENES PERSONALES) y artículo 4 (PAGO A CUENTA EN BIENES PERSONALES) de la Ley N° 27.613 **el inversor deberá consignar en la declaración jurada correspondiente, el o los "Código de Registro de Proyecto Inmobiliarios (COPI)"** que le provea el desarrollador, constructor o vehículo de inversión.

Acta N° 37 EDI con instituciones profesionales del 09.06.2021

CONSIGNACION DEL (COPI) EN LA DDJJ DE BIENES PERSONALES DEL INVERSOR

"4. Obra con fondos previamente declarados.

En el caso anterior, si la obra se realiza con fondos previamente declarados, sólo debe realizar los pagos de mano de obra, materiales y demás erogaciones que demande, desde una cuenta bancaria de la empresa ya preexistente, sin informar las erogaciones y sus comprobantes en ningún régimen de información, lo único que debe hacer es exteriorizar en las ddjj de bs personales (por ejemplo) el COPI.

¿Se comparte el criterio?

Respuesta de AFIP

*A los efectos previstos en los artículos 3°, 4° y 5° de la Ley N° 27.613 **el inversor deberá consignar en la declaración jurada correspondiente, el o los "Código de Registro de Proyecto Inmobiliarios (COPI)"** que a tal fin le provea el desarrollador, constructor o vehículo de inversión".*

4 – PAGO A CUENTA EN EL IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES (ART.4)

Podrá computarse como pago a cuenta del Impuesto sobre los Bienes Personales el equivalente al **uno por ciento (1%) del valor de las inversiones** en proyectos inmobiliarios definidos en el artículo 2 de la ley, el que se ajustará a las siguientes pautas:

INVERSIONES REALIZADAS DESDE EL 12/03/2021 HASTA LA FECHA VTO. DE LA PRESENTACION DE LA DDJJ DE IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES DEL 2020

a) Con relación a aquellas inversiones realizadas desde la fecha de entrada en vigencia de esta ley (12/03/2021) y hasta la fecha de vencimiento de la presentación de la declaración jurada del Impuesto sobre los Bienes Personales del período fiscal 2020 (AGOSTO 2021 s/Nº de CUIT), ambas fechas inclusive:

EL PAGO A CUENTA SE COMPUTA EN LA DDJJ 2020

Se computa como pago a cuenta en la DDJJ del período fiscal 2020,

No puede generar saldo a favor.

El remanente no utilizado podrá trasladarse, en primer término, al período fiscal 2021 y luego al período fiscal 2022;

INVERSIONES REALIZADAS LUEGO DEL VTO. DE LA DDJJ DE IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES DEL 2020 HASTA EL 31/12/2021

b) Con relación a aquellas inversiones realizadas desde el día siguiente a la fecha de vencimiento de la presentación de la declaración jurada del Impuesto sobre los Bienes Personales del período fiscal 2020 (AGOSTO 2021 s/Nº de CUIT) y hasta el 31 de diciembre de 2021, ambas fechas inclusive:

EL PAGO A CUENTA SE COMPUTA EN LA DDJJ 2021

Se computar como pago a en la DDJJ del período fiscal 2021,

No puede generar saldo a favor.

El remanente no utilizado solo puede trasladarse al período fiscal 2022;

INVERSIONES REALIZADAS DESDE EL 01/01/2022 HASTA EL 31/12/2022

c) Con relación a aquellas inversiones realizadas desde el 1 de enero de 2022 y hasta el 31 de diciembre de 2022, ambas fechas inclusive:

Se computa como pago a cuenta del período fiscal 2022,

No puede generar saldo a favor.

El remanente no utilizado **no podrá trasladarse a períodos fiscales siguientes.**

DECRETO 244 (Art.5)

ORDEN DE IMPUTACION DEL PAGO A CUENTA

El cómputo como pago a cuenta, procederá en la determinación del impuesto sobre los bienes personales del período fiscal de que se trate (2020, 2021 o 2022), luego del cómputo del pago a cuenta del último párrafo del artículo 25 de la ley de bienes personales (PAGO A CUENTA POR TRIBUTOS ANALOGOS PAGADO EN EL EXTERIOR).

SUJETOS QUE NO REPATRIEN ACTIVOS FINANCIEROS DEL EXTERIOR EN EL IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES

Cuando el contribuyente no repatriare activos financieros del exterior (según el artículo 25 de la ley de bienes personales), el cómputo como pago a cuenta procederá, en primer término, contra el impuesto (ALICUOTA REDUCIDA DEL 0,50% AL 1,25%) del primer párrafo del artículo 25 de la ley de bienes personales y el remanente no computado contra el impuesto (ALICUOTA INCREMENTADA DEL 0,70% AL 2,25%) determinado por aplicación del artículo 9 del Decreto N° 99 (HOY ART. 25 SEGUNDO PARRAFO DE LA LEY).

=====