

Dictamen N° 60/2003

Dir. de Asesoría Técnica

01 de Septiembre de 2003

DATOS DE PUBLICACIÓN

Boletín N° 79, 01 de Febrero de 2004, página 257

Carpeta N° 30, página 229

ASUNTO

IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES. ARTICULO INCORPORADO A CONTINUACION DEL 25 DE LA LEY. BASE IMPONIBLE DEL GRAVAMEN. VALUACION DE LAS ACCIONES Y PARTICIPACIONES SOCIETARIAS. CONSULTA VINCULANTE "F.F." S.A.

^ TEMA

IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES-BASE IMPONIBLE-ACCIONES SOCIETARIAS-VALUACION FISCAL

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.

TEXTO

I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por la responsable del asunto, mediante la cual consulta en los términos de la Resolución General N° 858 (A.F.I.P.), si la determinación del valor patrimonial proporcional al que alude el artículo agregado a continuación del 25 de la Ley del Impuesto Sobre

los Bienes Personales, debe ser determinado sobre un balance que contemple valores fiscales sin considerar los efectos de la inflación, o por el contrario deben utilizarse los estados contables de publicación.

Sobre el particular, entiende que, si bien a priori se aprecia la inexistencia de una norma especial que especifique qué balance deberá utilizarse para la determinación del Valor Proporcional Patrimonial, el balance aplicable es el fiscal o impositivo, ya que precisamente es aquél que se construye sobre la base de criterios que guardan íntima vinculación con el esquema planteado por el artículo 21 del Decreto Reglamentario del gravamen -valuación de titularidad o participaciones en sociedades o empresas que no confeccionan balances en forma comercial -.

En tal sentido, menciona que "... conforme a una armónica interpretación de las normas del gravamen en el contexto del sistema tributario y, en particular, en el marco de las disposiciones que confirman la ausencia de toda ponderación de la inflación en las determinaciones fiscales, el V.P.P. debe ser determinado sobre la base de un balance que no contemple la inflación, es decir, sobre la base de un balance expresado en valores fiscales, o en su defecto, valores históricos".

Por otra parte, opina que "... como sana regla interpretativa que comprenda todas las situaciones alcanzadas por la norma, se impone la necesidad de contemplar la utilización del balance fiscal o impositivo para determinar el referido VPP al ser la única interpretación funcional a todos los supuestos previstos y porque deviene obligatorio a fin de evitar que se agrave la garantía constitucional de igualdad ante las cargas públicas y la violación a la doctrina de los actos propios".

II. Previo dilucidar la cuestión planteada por la consultante, se procederá a reseñar la normativa que gobierna la especie.

En tal sentido, cabe recordar que a partir de la sanción de la Ley N° 25.585, se incorporó como artículo agregado a continuación del 25 de la Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales el siguiente: "El gravamen correspondiente a las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la Ley N° 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 N° 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".

A su vez, el tercer párrafo del inciso h) del artículo 22, al cual remite la norma antes glosada, establece que, "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 ...".

Por su parte, a través del Decreto N° 988/03, el Poder Ejecutivo Nacional procedió a introducir modificaciones a la reglamentación del tributo, a los efectos de su adecuación a las reformas introducidas por las Leyes Nros. 25.721 y 25.585.

En tal sentido, el segundo párrafo del artículo sin número incorporado a continuación del 20 del decreto reglamentario dispone que el gravamen "... se liquidará considerando el importe que surja de la diferencia entre el activo y pasivo de la sociedad correspondiente al 31 de diciembre del año respectivo ...".

En tanto su artículo 22 prevé que "El capital (activo menos pasivo) que debe considerarse a los efectos de determinar la titularidad o, en su caso, el pago único y definitivo, correspondientes a las empresas o explotaciones unipersonales y sociedades a que se refieren los artículos 20 y segundo agregado sin número a continuación del artículo 20 de este reglamento, 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".

De la normativa transcripta se colige que, a los efectos de la aplicación del régimen implementado por la Ley N° 25.585, el valor patrimonial proporcional correspondiente a acciones o participaciones sociales de entidades que lleven registraciones contables que les permitan confeccionar balances en forma comercial, deberá ser calculado a partir de los valores del activo y pasivo expuestos en los respectivos estados contables.

Al respecto, cabe recordar que a través de la Resolución N° 11/02 (I.G.J.) -B.O. 22/04/03-, la Inspección General de Justicia dispuso que los estados contables correspondientes a ejercicios finalizados a partir del 01/05/02, deberían ser presentados en moneda constante, debiéndose utilizar a los fines de dicha reexpresión, las normas de la

Resolución Técnica N° 6 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

Posteriormente, el mismo organismo de contralor, a través de la Resolución N° 4/03 (I.G.J.) -B.O. 07/08/02-, estableció que el último índice de actualización a aplicar será el correspondiente al día 28/02/03, y que el ajuste por inflación debe ser discontinuado a partir del 01/03/03.

Corresponde agregar que el criterio esbozado no conduce a una colisión con el temperamento sostenido por este Organismo con relación a la no aplicación del ajuste por inflación impositivo en el Impuesto a las Ganancias, por cuanto ha sido reconocido en forma reiterada que, en base al principio de legalidad y la imposibilidad de recurrir a la interpretación analógica en materia tributaria, cada tributo debe regirse por su marco regulatorio específico.

Por otra parte, resulta oportuno resaltar que si bien la utilización de balances comerciales puede ocasionar un tratamiento inequitativo de ciertos contribuyentes respecto de aquéllos que no confeccionen los mismos -quienes se rigen por las normas de valuación del activo previstas en la Ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta-, ello se vería atenuado por las disposiciones contenidas en los incisos c), d), e), f), g) y h) del artículo 4° de este último marco legal. En efecto, estos preceptos ordenan valuar los respectivos bienes a valores de cotización al cierre.

Debemos agregar que consultada que fuera en la materia la Dirección Nacional de..., ésta se ha pronunciado en su Memorando N° ..., de fecha 26/06/03, concluyendo que "Respecto de sociedades y empresas que lleven libros y confeccionen balance comercial cabe señalar que, a los fines de la determinación e ingreso con carácter de pago único y definitivo del impuesto sobre los bienes personales correspondiente a las acciones y a las participaciones sociales pertenecientes a personas físicas o sucesiones indivisas del país o del exterior, y personas de existencia ideal del exterior, deben considerar el balance contable sometido a la asamblea de accionistas u órgano equivalente en otros tipos societarios", criterio éste posteriormente aprobado por la Subsecretaría de Ingresos Públicos -Exp. S01: ...-.

Referencias Normativas:

- [Resolución General N° 858/2000](#)

- [Ley N° 23966 \(T.O. 1997\)](#) Artículo N° 22 (IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES)
 - [Ley N° 25585](#)
 - [Ley N° 19550 \(T.O. 1984\)](#) (LEY DE SOCIEDADES COMERCIALES.)
 - [Decreto N° 988/2003](#)
 - [Ley N° 25721](#)
 - [Ley N° 625063](#) (IMPUESTO A LA GANANCIA MINIMA PRESUNTA)
 - [Decreto N° 379/1992](#) Artículo N° 20
-

FIRMANTES

LILIANA INES BURGUEÑO Jefa Departamento Asesoría Técnica
Tributaria ALFREDO R. STERNBERG Director (Int.) Dirección de
Asesoría Técnica JOSE NORBERTO DEGASPERI Subdirector
General Subdirección General de Legal y Técnica Impositiva